



Secretaria3 Corte Constitucional <secretaria3@corteconstitucional.gov.co>

Acción Pública de Inconstitucionalidad en contra de los artículos 4º (parcial), 71 (parcial) y 74 (parcial) de la Ley 2010 del día 27 de diciembre de 2019.

2 mensajes

Juan Manuel López Molina <juan-lopez1510@hotmail.com>

17 de julio de 2020, 8:58

Para: "secretaria3@corteconstitucional.gov.co" <secretaria3@corteconstitucional.gov.co>

Buenos días, soy **Juan Manuel López Molina**, mayor de edad, ciudadano colombiano identificado con cédula de ciudadanía número 1.113.648.201 de Palmira, y en ejercicio de los derechos políticos consagrados en el artículo 40 y en el numeral 1º del artículo 242 de la Constitución Política de Colombia, y con fundamento en el Decreto Reglamentario 2067 de 1991, presento ante este Corte Constitucional **ACCIÓN PÚBLICA DE INCONSTITUCIONALIDAD** contra los artículos 4º (parcial), 71 (parcial) y 74 (parcial) de la Ley 2010 del día 27 de diciembre de 2019 por vulnerar los principios y derechos consagrados en el Preámbulo y los artículos 2, 13, 29, 95-9, 113, 250, 333, 338 y 363 de la Constitución Política de Colombia. Adjunto por este medio electrónico la demanda y una carpeta titulada "Anexos", donde se encuentra mi documento de identidad de manera digital. Muchas gracias.

2 adjuntos

 **Acción pública de inconstitucionalidad contra los artículos 4 (parcial), 71 (parcial) y 74 (parcial) de la ley 2010 de 2019.pdf**
1103K

 **Anexos.zip**
444K

Juan Manuel López Molina <juan-lopez1510@hotmail.com>

17 de julio de 2020, 9:35

Para: "secretaria3@corteconstitucional.gov.co" <secretaria3@corteconstitucional.gov.co>

Domicilio y notificaciones del accionante.

- Dirección: [Pereira – Risaralda; Carrera 6 # 41-20, piso 2.](#)
- Teléfono celular: 3155208394.
- Correo electrónico: juan-lopez1510@hotmail.com

Muchas gracias y buen día.

Obtener [Outlook para iOS](#)

De: Juan Manuel López Molina**Enviado:** Friday, July 17, 2020 8:58:36 AM**Para:** secretaria3@corteconstitucional.gov.co <secretaria3@corteconstitucional.gov.co>**Asunto:** Acción Pública de Inconstitucionalidad en contra de los artículos 4º (parcial), 71 (parcial) y 74 (parcial) de la Ley 2010 del día 27 de diciembre de 2019.

[El texto citado está oculto]

Pereira, Risaralda, julio 17 de 2020

Honorables Magistrados
CORTE CONSTITUCIONAL

E.S.D.

Ref.: Acción Pública de Inconstitucionalidad en contra de los artículos 4° (parcial), 71 (parcial) y 74 (parcial) de la Ley 2010 del día 27 de diciembre de 2019, *POR MEDIO DE LA CUAL SE ADOPTAN NORMAS PARA LA PROMOCIÓN DEL CRECIMIENTO ECONÓMICO, LA INVERSIÓN, EL FORTALECIMIENTO DE LAS FINANZAS PÚBLICAS Y LA PROGRESIVIDAD, EQUIDAD Y EFICIENCIA DEL SISTEMA TRIBUTARIO, DE ACUERDO CON LOS OBJETIVOS QUE SOBRE LA MATERIA IMPULSARON LA LEY 1943 DE 2018 Y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES.*

Juan Manuel López Molina, mayor de edad, ciudadano colombiano identificado con cédula de ciudadanía número 1.113.648.201, en ejercicio de los derechos políticos consagrados en el artículo 40 y en el numeral 1° del artículo 242 de la Constitución Política de Colombia, y con fundamento en el Decreto Reglamentario 2067 de 1991, presento ante este Tribunal Constitucional **ACCIÓN PÚBLICA DE INCONSTITUCIONALIDAD** contra los artículos 4° (omisión), 71 (omisión) y 74 (parcial y omisión) de la Ley 2010 del día 27 de diciembre de 2019 por vulnerar los principios y derechos consagrados en el Preámbulo y los artículos 2, 13, 29, 95-9, 113, 250, 333, 338 y 363 de la Constitución Política de Colombia.

Para fundamentar la presente acción constitucional se estructurará en **7 ejes temáticos** su sustentación, así:

En la **primera sección (I)**, se establecerán las cuestiones referentes a la presentación de la demanda, donde se determinarán; **(1.1)** las normas acusadas de inconstitucionalidad; **(1.2)** las normas constitucionales que se consideran infringidas por las disposiciones legales cuestionadas; **(1.3)** la

formulación de los cargos; **(1.4)** la petición de fondo; y **(1.5)** los fundamentos de la presente acción pública de inconstitucionalidad.

La **segunda sección (II)**, desarrollará los cargos por omisión legislativa relativa en el artículo 4º de la Ley 2010 del 27 de diciembre de 2019 donde se presentará; **(2.1)** un análisis de la norma demandada por omisión relativa en cuanto a las condiciones para registrarse como *no responsable* del impuesto a las ventas; **(2.2)** se expondrá en concreto el cargo primero, donde a su vez se analizarán los derechos y principios constitucionales que son objeto de limitación en la norma acusada; **(2.3)** las razones por las que debe aplicarse un juicio estricto de razonabilidad y proporcionalidad, **(2.4)** se desarrollarán las respectivas etapas del mencionado juicio; y **(2.5)** finalmente, se justificará la hipótesis de incidencia fiscal contenida en el cargo segundo.

En la **tercera sección (III)**, se desarrolla el cargo tercero, por omisión legislativa relativa en el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019, donde; **(3.1)** se presentará el concepto por omisión relativa que se configura en la base gravable del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación; **(3.2)** se efectuará un análisis general de la norma acusada; **(3.3)** se mencionarán algunas consideraciones sobre impuestos simplificados; **(3.4)** así como el examen de las normas constitucionales que por omisión son objeto de limitación en la norma acusada.

En las **secciones cuarta (IV) y quinta (V)**, se expondrán los cargos contra algunas expresiones contenidas en el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019, donde; **(4.1)** se cuestionará la razonabilidad y proporcionalidad de algunas facultades que el legislador otorga a la administración tributaria; **(5.1)** así como la constitucionalidad de la expresión “*micro-mercados*”.

La **sección sexta (VI)**, desarrollará los cargos por omisión legislativa relativa en el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019 que modifica el Capítulo 12 del Título XV de la Ley 599 de 2000, así; **(6.1)** se efectuará un análisis general de los tipos penales que modifica e introduce la norma; **(6.2)** un recuento jurisprudencial sobre los principios constitucionales que orientan la fijación de los delitos y las penas, así como la colaboración armónica de los poderes y la legalidad en el ejercicio de la acción penal; **(6.3)** se expondrán los cargos sexto a octavo en concreto, así como un examen de las normas constitucionales que por omisión son objeto de limitación en la norma acusada.

Por último, en la **séptima sección (VII)** se analizarán aspectos relativos a la admisibilidad de la demanda; **(7.1)** Competencia; **(7.2)** cosa juzgada

constitucional y finalizará con algunas disposiciones generales relacionadas con él; (7.3) trámite; (7.4) principio *pro actione*; y (7.5) el domicilio del accionante y las notificaciones.

I. PRIMERA SECCIÓN – PRESENTACIÓN DE LA DEMANDA

1.1 Normas demandadas.

A continuación, se transcribe el texto legal demandado, donde; *i)* se resaltará en **negrilla** las expresiones que conforme los argumentos de esta censura deben ser expulsados del ordenamiento jurídico por resultar contrarias al orden constitucional; y *ii)* se subrayarán las disposiciones respecto de las cuales se cuestiona su constitucionalidad por omisión legislativa relativa.

LEY 2010

(Diciembre 27 de 2019)

Diario Oficial No.51179 DE DICIEMBRE 27 DE 2019

POR MEDIO DE LA CUAL SE ADOPTAN NORMAS PARA LA PROMOCIÓN DEL CRECIMIENTO ECONÓMICO, LA INVERSIÓN, EL FORTALECIMIENTO DE LAS FINANZAS PÚBLICAS Y LA PROGRESIVIDAD, EQUIDAD Y EFICIENCIA DEL SISTEMA TRIBUTARIO, DE ACUERDO CON LOS OBJETIVOS QUE SOBRE LA MATERIA IMPULSARON LA LEY 1943 DE 2018 Y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES. "MENSAJE DE URGENCIA"

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

TÍTULO I

*IMPUESTO A LAS VENTAS E IMPUESTO AL CONSUMO
CAPÍTULO I*

Impuesto sobre las ventas

(...)

ARTÍCULO 4o. Adiciónense el inciso 3 y el inciso 4 al parágrafo 2 y adiciónense los parágrafos 3, 4 y 5 al artículo 437 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así:

Estas declaraciones podrán presentarse mediante un formulario, que permitirá liquidar la obligación tributaria en dólares convertida a pesos colombianos a la Tasa de Cambio Representativa de Mercado (TRM) del día de la declaración y pago. Las declaraciones presentadas sin pago total no producirán efecto, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare. Los prestadores de servicios desde el exterior, sin residencia fiscal en Colombia, no estarán obligados a expedir factura o documento equivalente por la prestación de los servicios electrónicos o digitales. Lo anterior sin perjuicio de las facultades de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para establecer la obligación de facturar electrónicamente o de soportar las operaciones en un documento electrónico.

PARÁGRAFO 3o. Deberán registrarse como responsables del IVA quienes realicen actividades gravadas con el impuesto, con excepción de las personas naturales comerciantes y los artesanos, que sean minoristas o detallistas, los pequeños agricultores y los ganaderos, así como quienes presten servicios, siempre y cuando cumplan la totalidad de las siguientes condiciones:

1. Que en el año anterior o en el año en curso hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de la actividad, inferiores a 3.500 UVT.
2. Que no tengan más de un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejerzan su actividad.
3. Que en el establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles.
4. Que no sean usuarios aduaneros.
5. Que no hayan celebrado en el año inmediatamente anterior ni en el año en curso contratos de venta de bienes y/o prestación de servicios gravados por valor individual, igual o superior a 3.500 UVT.
6. Que el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año, provenientes de actividades gravadas con el impuesto sobre las ventas (IVA), no supere la suma de 3.500 UVT.

Para la celebración de contratos de venta de bienes y/o de prestación de servicios gravados por cuantía individual y superior a 3.500 UVT, estas personas deberán inscribirse previamente como responsables del impuesto sobre las ventas (IVA), formalidad que deberá exigirse por el contratista para la procedencia de costos y deducciones. Lo anterior también será aplicable cuando un mismo contratista celebre varios contratos que superen la suma de 3.500 UVT.

Los responsables del impuesto solo podrán solicitar su retiro del régimen cuando demuestren que en el año fiscal anterior se cumplieron, las condiciones establecidas en la presente disposición.

Cuando los no responsables realicen operaciones con los responsables del impuesto deberán registrar en el Registro Único Tributario (RUT) su condición de tales y entregar copia del mismo al adquirente de los bienes o servicios, en los términos señalados en el reglamento.

Autorícese a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para adoptar medidas tendientes al control de la evasión, para lo cual podrá imponer obligaciones formales a los sujetos no responsables a que alude la presente disposición. De conformidad con el artículo 869 y siguientes de este Estatuto, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) tiene la facultad de desconocer toda operación o serie de operaciones cuyo propósito sea inaplicar la presente disposición, como: (i) la cancelación injustificada de establecimientos de comercio para abrir uno nuevo con el mismo objeto o actividad y (ii) el fraccionamiento de la actividad empresarial en varios miembros de una familia para evitar la inscripción del prestador de los bienes y servicios gravados en el régimen de responsabilidad del impuesto sobre las ventas (IVA).

Para efectos de la inclusión de oficio como responsable del impuesto sobre las ventas (IVA), la Administración Tributaria también tendrá en cuenta los costos y gastos atribuibles a los bienes y servicios gravados, como arrendamientos, pagos por seguridad social y servicios públicos, y otra información que está disponible en su sistema de información masiva y análisis de riesgo.

PARÁGRAFO 4o. No serán responsables del impuesto sobre las ventas – IVA los contribuyentes del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación -SIMPLE cuando únicamente desarrollen una o más actividades establecidas en el numeral 1 del artículo 908 del Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO 5o. Los límites de que trata el parágrafo 3 de este artículo serán 4.000 UVT para aquellos prestadores de servicios personas naturales que derivan sus ingresos de contratos con el Estado.

(...)

CAPÍTULO VI.

OTRAS DISPOSICIONES.

ARTÍCULO 71. Modifíquese el Capítulo 12 del Título XV de la Ley 599 de 2000, el cual quedará así:

CAPÍTULO 12

DE LA OMISIÓN DE ACTIVOS, LA DEFRAUDACIÓN Y LA PROMOCIÓN DE ESTRUCTURAS DE EVASIÓN TRIBUTARIA

Artículo 434A. Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes. El contribuyente que omita activos o declare un menor valor de los activos o declare pasivos inexistentes, en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, por un valor igual o superior a 5.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes, definido por liquidación oficial de la autoridad tributaria, incurrirá en prisión de 48 a 108 meses de prisión.

El valor de los activos omitidos o de los declarados por un menor valor, será establecido de conformidad con las reglas de valoración patrimonial de activos del Estatuto Tributario, y el de los pasivos inexistentes por el valor por el que hayan sido incluidos en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios.

Si el valor fiscal de los activos omitidos, o el menor valor de los activos declarados o del pasivo inexistente es superior a 7.250 salarios mínimos legales mensuales vigentes pero inferior de 8.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, las penas previstas en este artículo se incrementarán en una tercera parte; en los eventos que sea superior a 8.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, las penas se incrementarán en la mitad.

PARÁGRAFO 1o. La acción penal podrá iniciarse por petición especial del Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales, siguiendo criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

La autoridad se abstendrá de presentar esta petición, cuando exista una interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados por el contribuyente sean completos y verdaderos.

PARÁGRAFO 2o. La acción penal se extinguirá cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes, siempre y cuando esté dentro del término para corregir previsto en el Estatuto Tributario y, en todo caso, realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias e intereses correspondientes.

Artículo 434B. Defraudación o evasión tributaria. Siempre que la conducta no constituya otro delito sancionado con pena mayor, el contribuyente que, estando obligado a declarar no declare, o que en una declaración tributaria omita ingresos, o incluya costos o gastos inexistentes, o reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes por un valor igual o superior a 250 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 2.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, definido por liquidación oficial de la autoridad tributaria, será sancionado con pena privativa de la libertad de 36 a 60 meses de prisión. En los eventos en que sea superior a 2.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 8.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, las penas previstas en este artículo se incrementarán en una tercera parte y, en los casos que sea superior a 8.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, las penas se incrementarán en la mitad.

PARÁGRAFO 1o. La acción penal podrá iniciarse por petición especial del Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales, siguiendo criterios de razonabilidad y proporcionalidad. La autoridad se

abstendrá de presentar esta petición, cuando exista una interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados por el contribuyente sean completos y verdaderos.

PARÁGRAFO 2o. La acción penal se extinguirá cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes, siempre y cuando esté dentro del término para corregir previsto en el Estatuto Tributario y, en todo caso, realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias e intereses correspondientes.

(...)

TÍTULO V *MEDIDAS PARA EL CRECIMIENTO ECONÓMICO*

CAPÍTULO I

Impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación - Simple

ARTÍCULO 74. IMPUESTO UNIFICADO BAJO EL RÉGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN - SIMPLE PARA LA FORMALIZACIÓN Y LA GENERACIÓN DE EMPLEO. Sustitúyase el Libro Octavo del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

LIBRO OCTAVO

IMPUESTO UNIFICADO BAJO EL RÉGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN - SIMPLE PARA LA FORMALIZACIÓN Y LA GENERACIÓN DE EMPLEO

Artículo 903. Creación del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación - Simple. Créese a partir del 1 de enero de 2020 el impuesto unificado que se pagará bajo el Régimen Simple de Tributación - Simple, con el fin de reducir las cargas formales y sustanciales, impulsar la formalidad y, en general, simplificar y facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes que voluntariamente se acojan al régimen previsto en el presente Libro.

El impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación - Simple es un modelo de tributación opcional de determinación integral, de declaración anual y anticipo bimestral, que sustituye el impuesto sobre la renta, e integra el impuesto nacional al consumo y el impuesto de industria y comercio consolidado, a cargo de los contribuyentes que opten voluntariamente por acogerse al mismo. El impuesto de industria y comercio consolidado comprende el impuesto complementario de avisos y tableros y las sobretasas bomberil que se encuentran autorizadas a los municipios.

Este sistema también integra los aportes del empleador a pensiones, mediante el mecanismo del crédito tributario.

PARÁGRAFO 1o. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), en uso de sus facultades, podrá registrar en el presente régimen de manera oficiosa a contribuyentes que no hayan declarado cualquiera de los impuestos sobre la renta y complementarios, sobre las ventas, al consumo y/o el impuesto de industria y comercio consolidado. La inscripción o registro, podrá hacerse en el Registro Único Tributario (RUT) de manera masiva, a través de un edicto que se publicará en la página web de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) informará a las autoridades municipales y distritales, mediante resolución, el listado de los contribuyentes que se acogieron al Régimen Simple de Tributación - Simple, así como aquellos que sean inscritos de oficio.

PARÁGRAFO 2o. El Gobierno nacional reglamentará el intercambio de información y los programas de control y fiscalización conjuntos entre la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y las autoridades municipales y distritales.

PARÁGRAFO 3o. Los contribuyentes que opten por acogerse al impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación - Simple deberán realizar los respectivos aportes al Sistema General de Pensiones de conformidad con la legislación vigente y estarán exonerados de aportes parafiscales en los términos del artículo 114-1 del Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO 4o. El valor del aporte al Sistema General de Pensiones a cargo del empleador que sea contribuyente del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación - Simple, se podrá tomar como un descuento tributario en los recibos electrónicos de pago del anticipo bimestral Simple de que trata el artículo 910 de este Estatuto. El descuento no podrá exceder el valor del anticipo bimestral a cargo del contribuyente perteneciente a este régimen. La parte que corresponda al impuesto de industria y comercio consolidado no podrá ser cubierta con dicho descuento.

El exceso originado en el descuento de que trata este parágrafo, podrá tomarse en los siguientes recibos electrónicos del anticipo bimestral SIMPLE a aquel en que se realizó el pago del aporte al Sistema General de Pensiones. Para la procedencia del descuento, el contribuyente del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación - Simple debe haber efectuado el pago de los aportes al Sistema General de Pensiones antes de presentar el recibo electrónico del anticipo bimestral Simple de que trata el artículo 910 de este Estatuto.

Artículo 904. Hecho generador y base gravable del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación - Simple. El hecho generador del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación - Simple es la obtención de ingresos susceptibles de producir un incremento en el patrimonio, y su base gravable está integrada por la totalidad de los ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios, percibidos en el respectivo periodo gravable.

Para el caso del impuesto de industria y comercio consolidado, el cual se integra al impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE, se mantienen la autonomía de los entes territoriales para la definición de los elementos del hecho generador, base gravable, tarifa y sujetos pasivos, de conformidad con las leyes vigentes.

PARAGRAFO. Los ingresos constitutivos de ganancia ocasional no integran la base gravable del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación-SIMPLE. Tampoco integran la base gravable los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.

Artículo 905. Sujetos pasivos. Podrán ser sujetos pasivos del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE las personas naturales o jurídicas que reúnan la totalidad de las siguientes condiciones:

- 1. Que se trate de una persona natural que desarrolle una empresa o de una persona jurídica en la que sus socios, partícipes o accionistas sean personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en Colombia.*
- 2. Que en el año gravable anterior hubieren obtenido ingresos brutos, ordinarios o extraordinarios, inferiores a 80.000 UVT. En el caso de las empresas o personas jurídicas nuevas, la inscripción en el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE estará condicionada a que los ingresos del año no superen estos límites.*
- 3. Si uno de los socios persona natural tiene una o varias empresas o participa en una o varias sociedades, inscritas en el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE, los límites máximos de ingresos brutos se revisarán de forma consolidada y en la proporción a su participación en dichas empresas o sociedades.*
- 4. Si uno de los socios persona natural tiene una participación superior al 10% en una o varias sociedades no inscritas en el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE, los límites máximos de ingresos brutos se revisarán de forma consolidada y en la proporción a su participación en dichas sociedades.*
- 5. Si uno de los socios persona natural es gerente o administrador de otras empresas o sociedades, los límites máximos de ingresos brutos se revisarán de forma consolidada con los de las empresas o sociedades que administra.*
- 6. La persona natural o jurídica debe estar al día con sus obligaciones tributarias de carácter nacional, departamental y municipal, y con sus obligaciones de pago de contribuciones al Sistema de Seguridad Social Integral. También debe contar con la inscripción respectiva en el Registro Único Tributario (RUT) y con todos los mecanismos electrónicos de cumplimiento, firma electrónica y factura electrónica.*

PARÁGRAFO. Para efectos de la consolidación de los límites máximos de ingresos que tratan los numerales 3, 4 y 5 de este artículo, se tendrán en cuenta únicamente los ingresos para efectos fiscales.

Artículo 906. Sujetos que no pueden optar por el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – simple. No podrán optar por el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE:

- 1. Las personas jurídicas extranjeras o sus establecimientos permanentes.*
- 2. Las personas naturales sin residencia en el país o sus establecimientos permanentes.*
- 3. Las personas naturales residentes en el país que en el ejercicio de sus actividades configuren los elementos propios de un contrato realidad laboral o relación legal y reglamentaria de acuerdo con las normas vigentes. **La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) no requerirá pronunciamiento de otra autoridad judicial o administrativa para el efecto.***
- 4. Las sociedades cuyos socios o administradores tengan en sustancia una relación laboral con el contratante, por tratarse de servicios personales, prestados con habitualidad y subordinación.*
- 5. Las entidades que sean filiales, subsidiarias, agencias, sucursales, de personas jurídicas nacionales o extranjeras, o de extranjeros no residentes.*
- 6. Las sociedades que sean accionistas, suscriptores, partícipes, fideicomitentes o beneficiarios de otras sociedades o entidades legales, en Colombia o el exterior.*
- 7. Las sociedades que sean entidades financieras.*
- 8. Las personas naturales o jurídicas dedicadas a alguna de las siguientes actividades:*
 - a) Actividades de microcrédito;*
 - b) Actividades de gestión de activos, intermediación en la venta de activos, arrendamiento de activos y/o las actividades que generen ingresos pasivos que representen un 20% o más de los ingresos brutos totales de la persona natural o jurídica.*
 - c) Factoraje o factoring;*
 - d) Servicios de asesoría financiera y/o estructuración de créditos;*
 - e) Generación, transmisión, distribución o comercialización de energía eléctrica;*

- f) Actividad de fabricación, importación o comercialización de automóviles;*
- g) Actividad de importación de combustibles;*
- h) Producción o comercialización de armas de fuego, municiones y pólvoras, explosivos y detonantes.*
- 9. Las personas naturales o jurídicas que desarrollen simultáneamente una de las actividades relacionadas en el numeral 8 anterior y otra diferente.*
- 10. Las sociedades que sean el resultado de la segregación, división o escisión de un negocio, que haya ocurrido en los cinco (5) años anteriores al momento de la solicitud de inscripción.*

Artículo 907. Impuestos que comprenden e integran el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – simple. El impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE comprende e integra los siguientes impuestos:

- 1. Impuesto sobre la renta;*
- 2. Impuesto nacional al consumo, cuando se desarrollen servicios de expendio de comidas y bebidas;*
- 3. Impuesto de industria y comercio consolidado, de conformidad con las tarifas determinadas por los consejos municipales y distritales, según las leyes vigentes. Las tarifas del impuesto de industria y comercio consolidado se entienden integradas o incorporadas a la tarifa SIMPLE consolidada, que constituye un mecanismo para la facilitación del recaudo de este impuesto.*

PARÁGRAFO TRANSITORIO. Antes del 31 de diciembre de 2020, los concejos municipales y distritales deberán proferir acuerdos con el propósito de establecer las tarifas únicas del impuesto de industria y comercio consolidado, aplicables bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE.

Los acuerdos que profieran los concejos municipales y distritales deben establecer una única tarifa consolidada para cada grupo de actividades descritas en los numerales del artículo 908 de este Estatuto, que integren el impuesto de industria y comercio, complementarios y sobretasas, de conformidad con las leyes vigentes, respetando la autonomía de los entes territoriales y dentro de los límites dispuestos en las leyes vigentes.

A partir el 1 de enero de 2021, todos los municipios y distritos recaudarán el impuesto de industria y comercio a través del sistema del régimen simple de tributación – SIMPLE respecto de los contribuyentes que se hayan acogido al régimen SIMPLE. Los municipios o distritos que a la entrada en vigencia de la presente ley hubieren integrado la tarifa del impuesto de

industria y comercio consolidado al Régimen Simple de Tributación (Simple), lo recaudarán por medio de este a partir del 1 de enero de 2020.

Artículo 908. Tarifa. La tarifa del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE depende de los ingresos brutos anuales y de la actividad empresarial, así:

*1. Tiendas pequeñas, mini-mercados, **micro-mercados** y peluquería:*

INGRESOS BRUTOS ANUALES		TARIFA SIMPLE CONSOLIDADA
IGUAL O SUPERIOR (UVT)	INFERIOR (UVT)	
0	6.000	2.0%
6.000	15.000	2.8%
15.000	30.000	8.1%
30.000	80.000	11.6%

2. Actividades comerciales al por mayor y detal; servicios técnicos y mecánicos en los que predomina el factor material sobre el intelectual, los electricistas, los albañiles, los servicios de construcción y los talleres mecánicos de vehículos y electrodomésticos; actividades industriales, incluidas las de agro-industria, mini-industria y micro-industria; actividades de telecomunicaciones y las demás actividades no incluidas en los siguientes numerales:

INGRESOS BRUTOS ANUALES		TARIFA SIMPLE CONSOLIDADA
IGUAL O SUPERIOR (UVT)	INFERIOR (UVT)	
0	6.000	1.8%
6.000	15.000	2.2%
15.000	30.000	3.9%
30.000	80.000	5.4%

3. Servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales:

INGRESOS BRUTOS ANUALES		TARIFA SIMPLE CONSOLIDADA
IGUAL O SUPERIOR (UVT)	INFERIOR (UVT)	
0	6.000	5.9%
6.000	15.000	7.3%
15.000	30.000	12%
30.000	80.000	14.5%

4. Actividades de expendio de comidas y bebidas, y actividades de transporte:

INGRESOS BRUTOS ANUALES		TARIFA SIMPLE CONSOLIDADA
IGUAL O SUPERIOR (UVT)	INFERIOR (UVT)	
0	6.000	3.4%
6.000	15.000	3.8%
15.000	30.000	5.5%
30.000	80.000	7.0%

PARÁGRAFO 1o. Cuando se presten servicios de expendio de comidas y bebidas, se adicionará la tarifa del ocho por ciento (8%) por concepto del impuesto de consumo a la tarifa SIMPLE consolidada.

PARÁGRAFO 2o. En el caso del impuesto de industria y comercio consolidado, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público desempeñará exclusivamente la función de recaudador y tendrá la obligación de transferir bimestralmente el impuesto recaudado a las autoridades municipales y distritales competentes, una vez se realice el recaudo.

PARÁGRAFO 3o. Las autoridades municipales y distritales competentes deben informar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), a más tardar el 31 de enero de cada año, todas las tarifas aplicables para esa vigencia a título del impuesto de industria y comercio consolidado dentro de su jurisdicción. En caso que se modifiquen las tarifas, las autoridades municipales y distritales competentes deben actualizar la información respecto a las mismas dentro del mes siguiente a su modificación.

El contribuyente debe informar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en el formulario que esta prescriba, el municipio o los municipios a los que corresponde el ingreso declarado, la actividad gravada, y el porcentaje del ingreso total que le corresponde a cada autoridad territorial. Esta información será compartida con todos los municipios para que puedan adelantar su gestión de fiscalización cuando lo consideren conveniente.

PARÁGRAFO 4o. Los contribuyentes del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE, están obligados a pagar de forma bimestral un anticipo a título de este impuesto, a través de los recibos de pago electrónico del régimen SIMPLE, el cual debe incluir la información sobre los ingresos que corresponde a cada municipio o distrito.

La base del anticipo depende de los ingresos brutos bimestrales y de la actividad desarrollada, así:

1. Tiendas pequeñas, mini-mercados, **micro-mercados** y peluquerías:

INGRESOS BRUTOS ANUALES		TARIFA SIMPLE CONSOLIDADA (BIMESTRAL)
IGUAL O SUPERIOR (UVT)	INFERIOR (UVT)	
0	1.000	2.0%
1.000	2.500	2.8%
2.500	5.000	8.1%
5.000	13.334	11.6%

2. Actividades comerciales al por mayor y detal; servicios técnicos y mecánicos en los que predomina el factor material sobre el intelectual, los electricistas, los albañiles, los servicios de construcción y los talleres mecánicos de vehículos y electrodomésticos; actividades industriales, incluidas las de agro-industria, mini-industria y micro-industria; actividades de telecomunicaciones y las demás actividades no incluidas en los siguientes numerales:

INGRESOS BRUTOS ANUALES		TARIFA SIMPLE CONSOLIDADA (BIMESTRAL)
IGUAL O SUPERIOR (UVT)	INFERIOR (UVT)	
0	1.000	1.8%
1.000	2.500	2.2%
2.500	5.000	3.9%
5.000	13.334	5.4%

3. Servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales:

INGRESOS BRUTOS ANUALES		TARIFA SIMPLE CONSOLIDADA (BIMESTRAL)
IGUAL O SUPERIOR (UVT)	INFERIOR (UVT)	
0	1.000	5.9%
1.000	2.500	7.3%
2.500	5.000	12%
5.000	13.334	14.5%

4. Actividades de expendio de comidas y bebidas, y actividades de transporte:

INGRESOS BRUTOS ANUALES		TARIFA SIMPLE CONSOLIDADA (BIMESTRAL)
IGUAL O SUPERIOR (UVT)	INFERIOR (UVT)	
0	1.000	3.4%
1.000	2.500	3.8%
2.500	5.000	5.5%

5.000	13.334	7.0%
-------	--------	------

En los recibos electrónicos de pago del anticipo bimestral SIMPLE se adicionará la tarifa correspondiente al impuesto nacional al consumo, a la tarifa del 8% por concepto de impuesto al consumo a la tarifa SIMPLE consolidada. De igual forma, se entiende integrada la tarifa consolidada del impuesto de industria y comercio en la tarifa SIMPLE.

PARÁGRAFO 5o. Cuando un mismo contribuyente del régimen simple de tributación-SIMPLE realice dos o más actividades empresariales, este estará sometido a la tarifa simple consolidada más alta, incluyendo la tarifa del impuesto al consumo. El formulario que prescriba la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) debe permitir que los contribuyentes reporten los municipios donde son desarrolladas sus actividades y los ingresos atribuidos a cada uno de ellos. Lo anterior con el propósito que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público pueda transferir los recursos recaudados por concepto de impuesto de industria y comercio consolidado al municipio o distrito que corresponda.

PARÁGRAFO 6o. En el año gravable en el que el contribuyente del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE realice ganancias ocasionales o ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, dichos ingresos no se considerarán para efectos de los límites de ingresos establecidos en este régimen. El impuesto de ganancia ocasional se determina de forma independiente, con base en las reglas generales, y se paga con la presentación de la declaración anual consolidada.

Artículo 909. Inscripción al impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – simple. Los contribuyentes que opten por acogerse al impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE deberán inscribirse en el Registro Unico Tributario (RUT) como contribuyentes del SIMPLE hasta el 31 del mes de enero del año gravable para el que ejerce la opción. Para los contribuyentes que se inscriban por primera vez en el Registro Único Tributario (RUT), deberán indicar en el formulario de inscripción su intención de acogerse a este régimen. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), consolidará mediante Resolución el listado de contribuyentes que se acogieron al régimen simple de tributación - SIMPLE.

Quienes se inscriban como contribuyentes del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE no estarán sometidos al régimen ordinario del impuesto sobre la renta por el respectivo año gravable. Una vez ejercida la opción, la misma debe mantenerse para ese año gravable, sin perjuicio de que para el año gravable siguiente se pueda optar nuevamente por el régimen ordinario, antes del último día hábil del mes de enero del año gravable para el que se ejerce la opción.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) podrá establecer mecanismos simplificados de renovación de la inscripción del Registro Único Tributario (RUT).

PARÁGRAFO. Quienes inicien actividades en el año gravable, podrán inscribirse en el régimen SIMPLE en el momento del registro inicial en el Registro Único Tributario (RUT).

PARÁGRAFO TRANSITORIO 1o. Únicamente por el año 2020, quienes cumplan los requisitos para optar por este régimen podrán hacerlo hasta el 31 de julio de dicho año. Para subsanar el pago del anticipo bimestral correspondiente a los bimestres anteriores a su inscripción, deberán incluir los ingresos en el primer recibo electrónico SIMPLE de pago del anticipo bimestral, sin que se causen sanciones o intereses.

Si en los bimestres previos a la inscripción en el régimen simple de tributación, el contribuyente pagó el impuesto al consumo y/o el impuesto de industria y comercio y avisos y tableros, impuesto sobre las ventas - IVA o estuvo sujeto a retenciones o auto retenciones en la fuente, por su actividad empresarial, dichas sumas podrán descontarse del valor a pagar por concepto de anticipo de los recibos electrónicos del Simple que sean presentados en los bimestres siguientes.

PARÁGRAFO TRANSITORIO 2o. Quienes a la entrada en vigencia de la presente ley hayan cumplido con los requisitos para optar por el régimen SIMPLE y se hayan inscrito dentro de los plazos establecidos para el efecto, no tendrán que volver a surtir dicho trámite para el año 2020. Lo anterior, siempre que los contribuyentes quieran continuar en el régimen SIMPLE durante dicha vigencia.

PARÁGRAFO TRANSITORIO 3o. Hasta el 31 de diciembre de 2020, las autoridades municipales y distritales tienen plazo para integrar el impuesto de industria y comercio al impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE.

En consecuencia, únicamente por el año gravable 2020, los contribuyentes que realicen actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio y avisos y tableros, en municipios que no hayan integrado este impuesto en el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE, podrán descontar el impuesto mencionado en primer lugar en los recibos electrónicos bimestrales del SIMPLE.

Artículo 910. Declaración y pago del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – simple. Los contribuyentes del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE deberán presentar una declaración anual consolidada dentro de los plazos que fije el Gobierno nacional y en el formulario simplificado señalado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) mediante resolución. Lo anterior sin perjuicio del pago del anticipo bimestral a través del recibo electrónico SIMPLE, el cual se debe presentar de forma obligatoria, con independencia de que haya saldo a pagar de anticipo, de conformidad con los plazos que establezca el Gobierno nacional, en los términos del artículo 908 de este Estatuto. Dicho anticipo se descontará del valor a pagar en la declaración consolidada anual.

La declaración anual consolidada del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE deberá transmitirse y presentarse con pago mediante los sistemas electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), dentro de los plazos que fije el Gobierno nacional y deberá incluir los ingresos del año gravable reportados mediante los recibos electrónicos del SIMPLE. En caso de que los valores pagados bimestralmente sean superiores al impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE, se reconocerá un saldo a favor compensable de forma automática con los recibos electrónicos SIMPLE de los meses siguientes o con las declaraciones consolidadas anuales siguientes.

El contribuyente deberá informar en la declaración del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE la territorialidad de los ingresos obtenidos con el fin de distribuir lo recaudado por concepto del impuesto de industria y comercio consolidado en el municipio o los municipios en donde se efectuó el hecho generador y los anticipos realizados a cada una de esas entidades territoriales.

PARÁGRAFO. El pago del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE podrá realizarse a través de las redes electrónicas de pago y entidades financieras, incluidas sus redes de corresponsales, que para el efecto determine el Gobierno nacional. Estas entidades o redes deberán transferir el componente de impuesto sobre la renta y complementarios, impuesto nacional al consumo y el del impuesto de industria y comercio consolidado, conforme con los porcentajes establecidos en la tabla respectiva y conforme con la información respecto de los municipios en los que se desarrollan las actividades económicas que se incluirán en la declaración del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE.

Artículo 911. Retenciones y autorretenciones en la fuente en el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – simple. Los contribuyentes del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE no estarán sujetos a retención en la fuente y tampoco estarán obligados a practicar retenciones y autorretenciones en la fuente, con excepción de las correspondientes a pagos laborales. En los pagos por compras de bienes o servicios realizados por los contribuyentes del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE, el tercero receptor del pago, contribuyente del régimen ordinario y agente retenedor del impuesto sobre la renta, deberá actuar como agente autorretenedor del impuesto. Lo anterior sin perjuicio de la retención en la fuente a título del impuesto sobre las ventas –IVA, regulado en el numeral 9 del artículo 437 del Estatuto Tributario.

Artículo 912. Crédito o descuento del impuesto por ingresos de tarjetas de crédito, débito y otros mecanismos de pagos electrónicos. Los pagos o abonos en cuenta susceptibles de constituir ingreso tributario para los contribuyentes del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación-SIMPLE, por concepto de ventas de bienes o servicios realizadas a través de los sistemas de tarjetas de crédito y/o débito y otros mecanismos de pagos

electrónicos, generarán un crédito o descuento del impuesto a pagar equivalente al 0.5% de los ingresos recibidos por este medio, conforme a certificación emitida por la entidad financiera adquirente. Este descuento no podrá exceder el impuesto a cargo del contribuyente perteneciente al régimen simple de tributación – SIMPLE y, la parte que corresponda al impuesto de industria y comercio consolidado, no podrá ser cubierta con dicho descuento.

Artículo 913. Exclusión del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – simple por razones de control. Cuando el contribuyente incumpla las condiciones y requisitos previstos para pertenecer al impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE o cuando se verifique abuso en materia tributaria, y el incumplimiento no sea subsanable, perderá automáticamente su calificación como contribuyente del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE y deberá declararse como contribuyente del régimen ordinario, situación que debe actualizarse en el Registro Único Tributario (RUT) y debe transmitirse a las correspondientes autoridades municipales y distritales.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) tendrá las facultades para notificar una liquidación oficial simplificada del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE, a través de estimaciones objetivas realizadas por la Administración Tributaria y conforme con la información obtenida de terceros y del mecanismo de la factura electrónica. En el caso de contribuyentes omisos de la obligación tributaria, su inscripción en el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE se verificará de forma oficiosa y automática por parte de la Administración Tributaria.

El contribuyente podrá desestimar y controvertir la liquidación oficial simplificada, a través de la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta bajo el sistema ordinario o cédular según el caso, dentro de los tres meses siguientes a su notificación, de lo contrario quedará en firme la liquidación oficial simplificada y prestará mérito ejecutivo.

Artículo 914. Exclusión del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – simple por incumplimiento. Cuando el contribuyente incumpla los pagos correspondientes al total del periodo del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE, será excluido del Régimen y no podrá optar por este en el año gravable siguiente al del año gravable de la omisión o retardo en el pago. Se entenderá incumplido cuando el retardo en la declaración o en el pago del recibo SIMPLE sea mayor a un (1) mes calendario.

Artículo 915. Régimen de IVA y de impuesto al consumo. Los contribuyentes del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE son responsables del impuesto sobre las ventas – IVA o del impuesto nacional al consumo.

En el caso de los contribuyentes del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE que sean responsables del impuesto sobre

las ventas – IVA, presentarán una declaración anual consolidada del impuesto sobre las ventas – IVA, sin perjuicio de la obligación de transferir el IVA mensual a pagar mediante el mecanismo del recibo electrónico SIMPLE. En el caso de los contribuyentes del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación - SIMPLE que desarrollen actividades de expendio de comidas y bebidas, el impuesto al consumo se declara y paga mediante el SIMPLE.

Los contribuyentes del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE están obligados a expedir facturas electrónicas y a solicitar las facturas o documento equivalente a sus proveedores de bienes y servicios, según las normas generales consagradas en el marco tributario.

PARÁGRAFO. Los contribuyentes que opten por el impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación -SIMPLE, deberán adoptar el sistema de factura electrónica dentro de los dos (2) meses siguientes a su inscripción en el Registro Único Tributario (RUT). Los demás contribuyentes cumplirán su obligación en los plazos establecidos en las normas generales sobre factura electrónica.

Artículo 916. Régimen de procedimiento, sancionatorio y de firmeza de las declaraciones del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – simple. El régimen de procedimiento, sancionatorio y de firmeza de las declaraciones del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE es el previsto en el Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO. Los ingresos obtenidos por concepto de sanciones e intereses se distribuirán entre la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y las autoridades municipales y distritales competentes, en proporción a la participación de los impuestos nacionales y territoriales en el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE (Negrilla y subrayado fuera del texto original).

1.2 Normas constitucionales infringidas.

A continuación se transcriben el Preámbulo y los artículos del texto constitucional vulnerados.

PREÁMBULO

El pueblo de Colombia,

en ejercicio de su poder soberano, representado por sus delegatarios a la Asamblea Nacional Constituyente, invocando la protección de Dios, y con el fin de fortalecer la unidad de la Nación y asegurar a sus integrantes la vida, la convivencia, el trabajo, la justicia, la igualdad, el conocimiento, la libertad y la paz, dentro de un marco jurídico, democrático y participativo que garantice un orden político, económico y social justo, y comprometido

a impulsar la integración de la comunidad latinoamericana, decreta, sanciona y promulga la siguiente:

(...)

Artículo 20. *Son fines esenciales del Estado: servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución; facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación; defender la independencia nacional, mantener la integridad territorial y asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo.*

Las autoridades de la República están instituidas para proteger a todas las personas residentes en Colombia, en su vida, honra, bienes, creencias, y demás derechos y libertades, y para asegurar el cumplimiento de los deberes sociales del Estado y de los particulares.

Artículo 13. *Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica.*

El Estado promoverá las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptará medidas en favor de grupos discriminados o marginados.

El Estado protegerá especialmente a aquellas personas que, por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan.

Artículo 29. *El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.*

Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio.

En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.

Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable. Quien sea sindicado tiene derecho a la defensa y a la asistencia de un abogado escogido por él, o de oficio, durante la investigación y el juzgamiento; a un debido proceso público sin dilaciones

injustificadas; a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra; a impugnar la sentencia condenatoria, y a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

Es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso.

Artículo 83. *Las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante éstas.*

Artículo 95. *La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades.*

9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.

Artículo 113. *Son Ramas del Poder Público, la legislativa, la ejecutiva, y la judicial. Además de los órganos que las integran existen otros, autónomos e independientes, para el cumplimiento de las demás funciones del Estado. Los diferentes órganos del Estado tienen funciones separadas pero colaboran armónicamente para la realización de sus fines.*

Artículo 250. *La Fiscalía General de la Nación está obligada a adelantar el ejercicio de la acción penal y realizar la investigación de los hechos que revistan las características de un delito que lleguen a su conocimiento por medio de denuncia, petición especial, querrela o de oficio, siempre y cuando medien suficientes motivos y circunstancias fácticas que indiquen la posible existencia del mismo. No podrá, en consecuencia, suspender, interrumpir, ni renunciar a la persecución penal, salvo en los casos que establezca la ley para la aplicación del principio de oportunidad regulado dentro del marco de la política criminal del Estado, el cual estará sometido al control de legalidad por parte del juez que ejerza las funciones de control de garantías. Se exceptúan los delitos cometidos por Miembros de la Fuerza Pública en servicio activo y en relación con el mismo servicio.*

En ejercicio de sus funciones la Fiscalía General de la Nación, deberá:

1. Solicitar al juez que ejerza las funciones de control de garantías las medidas necesarias que aseguren la comparecencia de los imputados al

proceso penal, la conservación de la prueba y la protección de la comunidad, en especial, de las víctimas.

El juez que ejerza las funciones de control de garantías, no podrá ser, en ningún caso, el juez de conocimiento, en aquellos asuntos en que haya ejercido esta función.

La ley podrá facultar a la Fiscalía General de la Nación para realizar excepcionalmente capturas; igualmente, la ley fijará los límites y eventos en que proceda la captura. En estos casos el juez que cumpla la función de control de garantías lo realizará a más tardar dentro de las treinta y seis (36) horas siguientes.

2. Adelantar registros, allanamientos, incautaciones e interceptaciones de comunicaciones. En estos eventos el juez que ejerza las funciones de control de garantías efectuará el control posterior respectivo, a más tardar dentro de las treinta y seis (36) horas siguientes, al solo efecto de determinar su validez.

3. Asegurar los elementos materiales probatorios, garantizando la cadena de custodia mientras se ejerce su contradicción. En caso de requerirse medidas adicionales que impliquen afectación de derechos fundamentales, deberá obtenerse la respectiva autorización por parte del juez que ejerza las funciones de control de garantías para poder proceder a ello.

4. Presentar escrito de acusación ante el juez de conocimiento, con el fin de dar inicio a un juicio público, oral, con inmediación de las pruebas, contradictorio, concentrado y con todas las garantías.

5. Solicitar ante el juez de conocimiento la preclusión de las investigaciones cuando según lo dispuesto en la ley no hubiere mérito para acusar.

6. Solicitar ante el juez de conocimiento las medidas judiciales necesarias para la asistencia a las víctimas, lo mismo que disponer el restablecimiento del derecho y la reparación integral a los afectados con el delito.

7. Velar por la protección de las víctimas, los jurados, los testigos y demás intervinientes en el proceso penal, la ley fijará los términos en que podrán intervenir las víctimas en el proceso penal y los mecanismos de justicia restaurativa.

8. Dirigir y coordinar las funciones de policía Judicial que en forma permanente cumple la Policía Nacional y los demás organismos que señale la ley.

9. Cumplir las demás funciones que establezca la ley.

El Fiscal General y sus delegados tienen competencia en todo el territorio nacional.

En el evento de presentarse escrito de acusación, el Fiscal General o sus delegados deberán suministrar, por conducto del juez de conocimiento, todos los elementos probatorios e informaciones de que tenga noticia incluidos los que le sean favorables al procesado.

PARÁGRAFO. La Procuraduría General de la Nación continuará cumpliendo en el nuevo sistema de indagación, investigación y juzgamiento penal, las funciones contempladas en el artículo 277 de la Constitución Nacional.

PARÁGRAFO 2o. Atendiendo la naturaleza del bien jurídico o la menor lesividad de la conducta punible, el legislador podrá asignarle el ejercicio de la acción penal a la víctima o a otras autoridades distintas a la Fiscalía General de la Nación. En todo caso, la Fiscalía General de la Nación podrá actuar en forma preferente.

Artículo 333. *La actividad económica y la iniciativa privada son libres, dentro de los límites del bien común. Para su ejercicio, nadie podrá exigir permisos previos ni requisitos, sin autorización de la ley.*

La libre competencia económica es un derecho de todos que supone responsabilidades.

La empresa, como base del desarrollo, tiene una función social que implica obligaciones. El Estado fortalecerá las organizaciones solidarias y estimulará el desarrollo empresarial.

El Estado, por mandato de la ley, impedirá que se obstruya o se restrinja la libertad económica y evitará o controlará cualquier abuso que personas o empresas hagan de su posición dominante en el mercado nacional.

La ley delimitará el alcance de la libertad económica cuando así lo exijan el interés social, el ambiente y el patrimonio cultural de la Nación.

***Artículo 338.** En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos. Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.*

***Artículo 363.** El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.*

Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.

1.3 Formulación de los cargos.

Las disposiciones normativas señaladas **transgreden el Preámbulo y los artículos 2, 13, 29, 83, 95-9, 113, 250, 333, 338 y 363 de la Constitución Política de Colombia.** Para una correcta exposición de los cargos, la formulación de los mismos se estructurará en 5 ejes temáticos que se desarrollarán en las secciones dos (II) a seis (VI) de este escrito, los cuales se sintetizan y se agrupan según el efecto jurídico que buscan en:

1.3.1 Cargos por omisión legislativa relativa en el artículo 4° de la Ley 2010 de 2019.

Los cargos de esta categoría se enfocan en atacar el trato irrazonable y desproporcionado de la norma sobre un grupo importante de agentes económicos como son las personas jurídicas, vulnerando principios constitucionales del sistema tributario, derechos fundamentales y derechos de contenido económico y social consagrados en la Constitución Política, omisión que no responde como medio a ningún fin constitucionalmente valioso. Su exposición se agrupa y se presenta así:

Cargo primero. El artículo 4° de la Ley 2010 de 2019 que adiciona el artículo 437 del Estatuto Tributario vulnera el Preámbulo y los artículos 13, 95-9,

363 de la Constitución Política en relación con la omisión legislativa relativa que manifiesta la norma al excluir a las personas jurídicas de baja *capacidad contributiva* como posibles destinatarios del *régimen de no responsables* del impuesto sobre las ventas, estableciendo un trato diferencial, no justificado, sobre este grupo de personas, al cual se le niega una minoración estructural del sistema tributario por el solo hecho de ser jurídica y que deriva en un perjuicio para algunos agentes económicos que no cuentan con capacidad para hacer frente a las cargas de tipo económico, administrativo y operativo que implica el recaudo y pago del impuesto.

Cargo segundo. La omisión relativa en el artículo 4º de la Ley 2010 de 2019 vulnera el artículo 333 de la Carta en relación con la restricción irrazonable y desproporcionada sobre el ámbito de derechos y libertades económicas de la persona jurídica en un contexto de mercado y competencia (incidencia fiscal).

1.3.2 Cargo único por omisión legislativa relativa el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019.

Cargo tercero. El artículo 74 de la Ley 2010 de 2019 que adiciona el libro VIII del Estatuto Tributario vulnera el Preámbulo y los artículos 13, 95-9, 363 de la Constitución Política en relación con la omisión legislativa relativa que se configura en la base gravable del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación, ya que al estar integrada por la totalidad de ingresos brutos ordinarios y extraordinarios, no toma como base gravable los ingresos *realmente obtenidos* por el contribuyente, sus ingresos netos, que resultan de depurar los ingresos brutos de devoluciones, descuentos y rebajas.

1.3.3 Cargos por violación en artículo 74 de la Ley 2010 de 2019.

Cargo cuarto. La expresión “*La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) no requerirá pronunciamiento de otra autoridad judicial o administrativa para el efecto.*” contenida en el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019 resulta irrazonable y desproporcionada cuando de manera contraria a los artículos 13, 29, 83, 113 y 229 de la Norma Superior el legislador faculta a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN) para que sin ningún tipo de garantía procesal, el funcionario de la administración tributaria determine a su arbitrio los elementos de una relación laboral subordinada y decida si se debe expulsar o no del régimen simple de tributación a “*las personas naturales residentes en el país que en el ejercicio de sus actividades configuren los elementos propios de un contrato realidad laboral o relación legal y reglamentaria de acuerdo con las normas vigentes*”.

Cargo quinto. La expresión micro-mercados contenida en el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019 vulnera el artículo 338 de la Norma Fundamental al carecer de certeza y dejar indeterminado parte del aspecto personal pasivo del hecho generador en la obligación tributaria, permitiendo al funcionario de la administración determinarlo y clasificar o reclasificar al contribuyente en los diferentes grupos de tarifas del impuesto simple.

1.3.4 Cargos por omisión legislativa relativa el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019.

En la tipificación de las conductas por *omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes y defraudación o evasión tributaria* de que habla el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019, se vulneran los artículos 2, 29, 83, 113 y 250 superiores, así como el principio de proporcionalidad en su dimensión de *prohibición de exceso* como límites a las medidas adoptadas por el legislador penal. La exposición de los cargos de esta categoría se agrupa y se presenta así:

Cargo sexto. El legislador en la redacción del artículo 71 de la Ley 2010 de 2019 que modifica el Capítulo 12 del Título XV de la Ley 599 vulnera por omisión legislativa relativa el artículo 29 superior cuando en la descripción típica de las conductas por *omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes y defraudación o evasión tributaria* omite el elemento subjetivo del tipo.

Cargo séptimo. El legislador vulnera por omisión legislativa relativa los artículos 113 y 250 superior cuando omite la obligación de la DIAN de expresar en la solicitud de inicio de la acción penal los criterios de razonabilidad y proporcionalidad que fundamentan la misma.

Cargo octavo. Contrario a los mandatos de *seguridad jurídica* (art. 2º C.P.), *colaboración armónica de los poderes* (art. 113 C.P), *buena fe y confianza legítima* (art. 83 C.P.), así como en desconocimiento de la *ratio decidendi* de la **Sentencia C-557 de 2019**, el legislador omite la expresión “*solo*” de la redacción del artículo 71 de la ley 2010 de 2019, específicamente en su párrafo 1º.

1.4 Petición.

- Se solicita respetuosamente a esta Corte Constitucional que se declaren **INEXEQUIBLES** las expresiones acusadas y resaltadas en **negrilla supra** por las razones que se exponen en la presente

acción constitucional. De manera subsidiaria, y en caso de que esta Honorable Corporación no encuentre motivos para declarar la inconstitucionalidad de dichas expresiones, se solicita se declare su **EXEQUIBILIDAD CONDICIONADA**, señalando la debida interpretación constitucional y aplicación que deberá realizarse de la misma.

- Conforme los términos de este escrito, se solicita respetuosamente a este Tribunal Constitucional se declare la **EXEQUIBILIDAD CONDICIONADA** de la normas acusadas y subrayadas supra por omisión legislativa relativa, señalando la debida interpretación constitucional y aplicación que deberá realizarse de las mismas.

1.5 Fundamentos de la presente acción constitucional.

El presente escrito se fundamenta en los *principios de justicia, equidad, solidaridad, legalidad, certeza, eficacia, eficiencia y progresividad*, que constituyen no solo los pilares constitucionales que erigen y sostienen la estructura tributaria dentro de un Estado Social de Derecho, sino que enmarcan en general los principios fundamentales que orientan el conjunto articulado de normas que regulan y coordinan la actividad económica y financiera del Estado como titular de la Hacienda Pública, no solo en el estricto sentido de ingresos y gastos, sino en su faceta de garante de los derechos constitucionales a través de la prestación de servicios públicos y en su calidad de director de la economía, con la misión y el deber constitucional de trazar y dirigir la hoja de ruta que orienta y coordina a los asociados en materia económica, garantizando así la máxima satisfacción de necesidades públicas que tenga a su cargo no solo con la menor erogación de recursos públicos, sino también en términos de justicia y equidad, garantizando la justa redistribución del ingreso a través de las instituciones del Gasto Público.

Con base en las anteriores consideraciones y en la vulneración que representa para esta censura el trato irrazonable y desproporcionado sobre algunos grupos que perpetúa la ley de crecimiento económico, la vulneración a los principios constitucionales que orientan la fijación de los elementos esenciales de la obligación tributaria, los “privilegios exorbitantes” que el legislador otorga a la administración tributaria y la vulneración a principios superiores y derechos fundamentales del contribuyente en la tipificación de delitos fiscales, se presenta esta acción constitucional, buscando que grupos de personas y pequeños pero muy importantes actores de la economía puedan contribuir en un contexto de justicia y equidad al financiamiento de los gastos y las inversiones del

Estado, en especial en este clima de incertidumbre social y económica generada por el virus SARS-CoV-2 que impacta a toda la población mundial, afectando profundamente la estabilidad macroeconómica de todos los países y los principales mercados mundiales, con consecuencias que repercuten de manera profunda y significativa a Colombia en el corto, mediano y largo plazo en todos sus sectores y circuitos económicos, principalmente por el paro de la actividad productiva y la ruptura del tejido empresarial, los graves problemas estructurales del mercado laboral que arrastra la región, la caída del precio del petróleo que representara menores ingresos para la Hacienda Pública proveniente de exportaciones, el gran aumento en los niveles de deuda y las consecuencias que esto traerá en la calificación del riesgo de inversión producto de la decisión de suspender la Regla Fiscal, la caída del recaudo ante la restricción de la demanda y el aumento del gasto en sectores complejos como salud, trabajo y educación que van a representar un cambio estructural importante en las erogaciones del Estado (aumento del 4,5 % hasta ahora según el anteproyecto del presupuesto presentado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y que muy probablemente será superior) y que muy seguramente tendrá como política fiscal adicional a la deuda pública, una nueva reforma tributaria que sirva de soporte financiero a las condiciones extraordinarias de Gasto Público en el corto y mediano plazo.

En un mundo que tristemente se muestra cada vez más dependiente de las fuerzas y los intereses del mercado, se levanta un país con una clara necesidad de inclusión social e igualdad, de reconstruir el tejido empresarial con emprendimientos sólidos que cuenten con respaldo institucional a la hora de desplegar su actividad económica y contribuir dentro del marco de un sistema tributario justo y armónico a los gastos y las inversiones del Estado. Un país donde las MIPYMES se constituyen como motor esencial para el desarrollo económico en sentido social, y no a través de figuras jurídicas que perpetúan injusticias dentro del ordenamiento, como sucede con diversos regímenes de tributación que al ser excluyentes y no responder a criterios objetivos de justicia y equidad en la fijación de los elementos de la obligación tributaria, generan tensiones dentro de este, medidas que ignoran sus minoraciones estructurales y que terminan por romper la armonía del mismo y desbordar la capacidad del contribuyente.

En este orden de ideas y tomando como punto de partida el derecho político a entablar acciones públicas de inconstitucionalidad en contra de las leyes que vulneran el orden superior y de poderlas presentar ante este Tribunal Constitucional, se formula esta censura, desarrollando los diferentes cargos y fundamentándose principalmente y como de otra forma no podría ser, en la jurisprudencia y la doctrina que la Corte Constitucional ha venido

desarrollando en sus líneas jurisprudenciales en materia de Hacienda Pública, y tomando como punto de partida las subreglas contenidas en las **sentencias C-1052 de 2001¹** y **C-833 de 2013²** en cuanto a las cargas argumentales que debe reunir toda acción pública de inconstitucionalidad y las cargas argumentales específicas cuando la misma proponga a la Corte Constitucional cargos por omisión legislativa relativa, que se tornan imperiosas para la fundamentación y correcta justificación de los mismos, cumpliendo así las cargas propias de este tipo de control abstracto.

II. SEGUNDA SECCIÓN

2.1 *Análisis de la norma demandada.*

La Ley 2010 del 27 de diciembre de 2019 o ***Ley de Crecimiento Económico*** como es conocida, en términos de la exposición de motivos del proyecto originalmente presentado por el gobierno al Congreso de la Republica, es un conjunto de ***“disposiciones que tienen la finalidad de corregir muchos de los problemas estructurales que aquejan a la economía y la estructura tributaria nacional de tiempo atrás”***. La norma persigue y tiene como finalidad los siguientes efectos en la economía y las finanzas públicas; ***i) potenciar el crecimiento económico; ii) fomentar la formalidad; iii) incrementar la progresividad del sistema tributario; iv) reducir la evasión; y v) fortalecer a la DIAN, en un contexto de sostenibilidad fiscal.*** En términos de esta exposición, ***“Esto redundará en mayores ingresos tributarios y un mejoramiento de las condiciones de vida de la población”***³. (Negrilla fuera del texto)

En nuestro medio jurídico, el Decreto-Ley 3541 de 1983 estableció dos regímenes de responsabilidad sobre el impuesto a las ventas, los regímenes ***“común”*** y ***“simplificado”***, esto es relevante ya que si bien el artículo 4º de la Ley 2010 de 2019 adiciona el inciso 3º y el inciso 4º al parágrafo 2º y adiciona los párrafos 3º, 4º y 5º del artículo 437 del Estatuto Tributario, lo cierto es que esta norma en realidad no crea *per se* un nuevo régimen de ***“reponsables”*** o ***“no responsables”*** del impuesto a las ventas, sino que en virtud de las derogaciones contenidas en el artículo 160 de dicha ley, reemplaza con estos nuevos términos los anteriores regímenes de responsabilidad sobre el impuesto, es decir, que a partir de la vigencia de la ***Ley de Crecimiento Económico*** los regímenes ***“común”*** y ***“simplificado”*** pasan a denominarse de ***“responsables”*** y ***“no responsables”***

¹ Sentencia C-1052 de 2001, M.P. Manuel José Cepeda.

² Sentencia C-833 de 2013, M. P. María Victoria Calle Correa.

³ <http://www.senado.gov.co/index.php/documentos/comisiones/constitucionales/comision-tercera/proyectos-de-ley-3/2680-exposicion-de-motivos/file>

respectivamente, en cuanto a la sujeción pasiva y obligación de ser responsable por el recaudo y pago al Estado de este impuesto indirecto.

En este orden de ideas, puede ser un buen punto de partida establecer la diferencia entre estos dos tratamientos tributarios que coexisten en materia de responsabilidad del IVA, así, se puede destacar que **la diferencia principal entre quienes pertenecen al *régimen de responsables* y los que pertenecen al *régimen de no responsables* es que los primeros están en la obligación de recaudar y cancelar el impuesto, y los segundos no.**

De esta primera diferencia a su vez se desprenden obligaciones adicionales para quienes pertenecen al *régimen de responsables* sobre el impuesto a las ventas, como son la obligación de; **i)** recaudar el tributo; **ii)** expedir factura o documento equivalente; **iii)** Informar el NIT y el nombre en los membretes de la correspondencia, recibos, facturas y demás documentos; **iv)** cumplir las normas de contabilidad; **v)** expedir el certificado de retención cuando son agentes retenedores; **vi)** presentar declaraciones de ventas y de renta y complementarios; **vii)** conservar por lo menos durante 5 años las informaciones y pruebas relacionadas con el impuesto a las ventas; **viii)** informar en medios magnéticos; y **ix)** otras como atender requerimientos e información exógena.

Por su parte, las obligaciones de las personas que pueden inscribirse como *no responsables* del impuesto a las ventas se pueden sintetizar en; **i)** inscribirse en el Registro Único Tributario -RUT-; **ii)** llevar un sistema de contabilidad simplificada o libro fiscal de registro de operaciones diarias; **iii)** informar el cese de actividades; **iv)** exigir a sus proveedores, responsables del régimen de responsables, la expedición de facturas o documentos equivalentes; **v)** exhibir en un lugar visible al público el documento en que conste su inscripción en el RUT, como perteneciente al régimen de no responsables del impuesto a las ventas; y **vii)** conservar por lo menos durante 5 años las informaciones y pruebas.

Otra diferencia entre estos dos regímenes de responsabilidad se presenta en la compra de bienes o servicios, consiste en que los responsables del impuesto pueden descontar el valor pagado por concepto de IVA en la compra de bienes o servicios, mientras que los no responsables solo podrán asumir dicho pago como un costo o gasto en la declaración de renta,

conforme los requisitos establecidos en el artículo 502 del Estatuto Tributario⁴.

En cuanto al aspecto personal pasivo del hecho generador, el parágrafo 3° del artículo 4° de la Ley 2010 de 2019 que adiciona el artículo 437 del Estatuto Tributario, señala quienes no son responsables del impuesto a las ventas:

“PARÁGRAFO 3. *Deberán registrarse como responsables del IVA quienes realicen actividades gravadas con el impuesto, con excepción de las **personas naturales** comerciantes y los artesanos, que sean minoristas o detallistas, los pequeños agricultores y los ganaderos, así como quienes presten servicios, siempre y cuando cumplan la totalidad de las siguientes condiciones:*

- 1. Que en el año anterior o en el año en curso hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de la actividad, inferiores a 3.500 UVT*
- 2. Que no tengan más de un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejerzan su actividad.*
- 3. Que en el establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles.*
- 4. Que no sean usuarios aduaneros.*
- 5. Que no hayan celebrado en el año inmediatamente anterior ni en el año en curso contratos de venta de bienes y/o prestación de servicios gravados por valor individual, igual o superior a 3.500 UVT.*
- 6. Que el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo ventas – IVA, no supere la suma de 3.500 UVT.” (Énfasis fuera del texto original)*

⁴ ARTICULO 502. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS COMO COSTO O GASTO EN RENTA. Los responsables del régimen simplificado, podrán llevar el impuesto sobre las ventas que hubieren pagado en la adquisición de bienes y servicios como costo o gasto en su declaración de renta, cuando reúna los requisitos para ser tratado como impuesto descontable.

Cabe precisar que estos requisitos nada tienen que ver con la determinación del sujeto pasivo económico del impuesto, que es el consumidor o usuario de los bienes y servicios gravados, de acuerdo con el Estatuto Tributario.

Por último, punto importante, tema central y materia de controversia en esta sección segunda de este escrito, es que el *régimen de no responsables* del impuesto a las ventas es exclusivamente para **personas naturales**, las personas jurídicas **por el solo hecho de ser jurídicas** están excluidos de este, aun pudiendo cumplir todas las demás condiciones que impone el adicionado artículo 437 del Estatuto Tributario en su parágrafo 3° para ser inscritos como no responsables del impuesto a las ventas, que, si bien desde un comienzo tomó como destinatarios únicamente a las personas naturales, hoy en día deriva en un tratamiento reprochable.

En este orden de ideas, los siguientes son criterios que permiten dilucidar el trato irrazonable y desproporcionado que el legislador impone sobre un grupo importante de actores de la economía que fueron omitidos como posibles destinatarios del *régimen de no responsables* del IVA; **i)** el incremento de la actividad económica y la consecuente necesidad de seguridad jurídica en el tráfico mercantil; **ii)** la verdadera democratización de las figuras comerciales, como la que trajo la Ley 1258 de 2006 que introdujo la S.A.S., ley que generó una verdadera revolución ante el aumento de empresarios que hacen uso de estas formas jurídicas en la economía colombiana; **iii)** la creación de un grupo de personas jurídicas no responsables del impuesto que venden bienes gravados, como son las mencionadas en el parágrafo 4° del artículo 4° de la Ley 2010 censurado⁵. Estos y otros cuestionamientos que se desarrollan a lo largo de esta segunda sección son indicios claros de que el legislador no es objetivo en la fijación de cargas, beneficios o gravámenes fiscales, lo que lleva a esta censura a cuestionar si es idónea, necesaria y proporcional en sentido estricto esta restricción a los derechos fundamentales de las personas jurídicas como instrumento para alcanzar fines constitucionalmente valiosos que justifiquen este trato excluyente dentro de un contexto de justicia y equidad, siendo negativa la respuesta.

2.2 Exposición del cargo primero en concreto.

⁵ PARÁGRAFO 4o. No serán responsables del impuesto sobre las ventas – IVA los contribuyentes del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación -SIMPLE cuando únicamente desarrollen una o más actividades establecidas en el numeral 1 del artículo 908 del Estatuto Tributario.

La argumentación desarrollada en esta primera sección permite exponer las razones que justifican y sustentan la acusación por omisión legislativa relativa de la norma censurada y concluye con un ejercicio hermenéutico para justificar la hipótesis jurídica planteada a la Corte Constitucional, así, al desarrollar este concepto, se expondrán específicamente las razones de porqué las personas jurídicas son el ingrediente omitido por el legislador que torna inconstitucional la norma, teniendo en cuenta que; *i)* de este grupo excluido, en un contexto de responsabilidad sobre el impuesto a las ventas, se puede predicar una igualdad de trato frente a las personas naturales; *ii)* el principio, garantía y derecho fundamental a la *igualdad* (art. 13 C.P.) se manifiesta en el campo tributario como la máxima de *equidad* (arts. 95-9 y 363 C.P.); *iii)* la cual incorpora el criterio objetivo de *capacidad contributiva* como límite para las medidas adoptadas por el legislador económico en materia de distribución de cargas y beneficios o gravámenes entre los destinatarios de la ley tributaria; *iv)* tanto esta máxima, como los demás principios constitucionales que orientan el sistema tributario son aplicables a todo tipo de obligaciones fiscales, bien sean sustanciales o instrumentales, como las del recaudo y pago del tributo indirecto al Estado; *v)* finalmente, se hará una breve reseña de las consideraciones de la OCDE sobre el sistema tributario en Colombia.

2.2.1 Concepto de la violación.

El artículo 4º de la Ley 2010 de 2019 transgrede el Preámbulo de la Constitución Política de Colombia y sus artículos 13, 95-9 y 363, ya que el legislador económico, en el caso concreto, sólo reguló algunas relaciones y omitió otros supuestos análogos, como no incluir a las personas jurídicas de baja *capacidad contributiva* dentro del grupo de sujetos que cumpliendo determinadas condiciones, y, para que la obligación instrumental no se convierta en un perjuicio para su actividad económica, pueden registrarse como no responsables del impuesto a las ventas.

En este orden de ideas, la censura identifica una omisión legislativa relativa en la norma que desemboca en un trato irrazonable y desproporcionado sobre un grupo de agentes económicos, omisión que no solo deriva en perjuicios para el grupo excluido, sino que no logra encontrar una justificación para que dicha restricción sobre este pueda contribuir como instrumento idóneo para alcanzar fines constitucionalmente valiosos y relevantes que justifiquen la imposición y el cumplimiento de obligaciones instrumentales a cargo de la persona jurídica que en un contexto socioeconómico y de mercado como el actual, no cuenta con los medios ni la capacidad económica para hacer frente al despliegue administrativo que exige el recaudo y pago del impuesto al Estado, imponiéndole así, una carga irrazonable y desproporcionada desde

su nacimiento a la vida jurídica, **por el solo hecho de ser persona jurídica**, rompiendo el principio de *equidad* en sus dimensiones *horizontal* y *vertical*, el cual proscribe formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios no justificados. Medidas como estas desestiman la formalización de empresa, impulsan el uso de instrumentos de evasión fiscal como las formas asociativas de hecho para no ser responsable del impuesto y terminan alejando con este tipo de restricciones al sistema tributario de ser un orden fiscal justo.

En cuanto a las sociedades de hecho, se mencionan como instrumento de evasión ya que es una práctica común registrar el establecimiento de comercio y la actividad mercantil como persona natural aun cuando hay una sociedad de hecho entre varios participantes que llevan de manera conjunta la actividad económica sin subordinación, evadiendo obligaciones fiscales gracias a un régimen tributario más laxo en comparación con las sociedades formalmente constituidas, v.gr. no tributando de forma directa sobre las ganancias, sino a través de los asociados o librándose del impuesto a las ventas al amparo del régimen de no responsables del IVA, generando también, en gran cantidad de casos, inseguridad jurídica en el tráfico económico ante la falta de registro y publicidad de la sociedad de hecho en el registro mercantil⁶. Figuras como estas muchas veces son usadas por pequeños grupos de agentes económicos que no pueden realmente hacer frente a la responsabilidad del IVA y que simplemente deciden transgredir una norma injusta que no consulta su verdadera *capacidad contributiva* para hacer frente a cargas públicas que pretende descargar sobre ellas el Estado y que terminan afectando negativamente su actividad productiva (incidencia fiscal).

En nuestro medio jurídico, esta censura encuentra equívoca y desafortunada la definición del artículo 1 del Decreto Reglamentario 1372 de 1992⁷, ya que pretende dar a entender que las sociedades de hecho tienen personalidad jurídica, es decir, que son susceptibles de ser sujetos de obligaciones tributarias, lo cual, como lo menciona el profesor Plazas Vega al comentar

⁶ La misma Ley 2010 de 2019 da cuenta de este problema cuando en su artículo 4º, parágrafo 3º, menciona entre las formas para evadir el impuesto, “el fraccionamiento de la actividad empresarial en varios miembros de una familia para evitar la inscripción del prestador de los bienes y servicios gravados en el régimen de responsabilidad del impuesto sobre las ventas (IVA)”.

⁷ Artículo 1º. Definición de servicio para efectos del IVA. Para los efectos del impuesto sobre las ventas se considera servicio toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración.

la proposición jurídica mencionada, constituye una falacia jurídica por cuanto se pretende afirmar *“que el servicio, e implícitamente la condición de sujeto pasivo pueda predicarse de las sociedades de hecho, lo cual contrasta con el principio general según el cual únicamente las personas, físicas o morales tienen aptitud para ser sujetos de derechos y contraer obligaciones. Como se sabe, las sociedades de hecho, no tienen personería jurídica y si en el derecho tributario se les ha considerado contribuyentes ha sido excepcionalmente para el impuesto sobre la renta y en desarrollo de la llamada autonomía dogmática del derecho tributario; mas no es posible, sin error, hacer extensivo esta excepción a la generalidad de los tributos y convertirla, sin determinación alguna de la ley al respecto, en la regla general”*⁸.

Ya en el plano comunitario, es pertinente mencionar el efecto del artículo 11 de la decisión 599 de 2004⁹ de la Comisión de la Comunidad Andina, norma supranacional que haciendo referencia al aspecto personal del hecho generador menciona algunos conjuntos económicos, entre ellos las sociedades de hecho, ya que, si bien este tipo de normas obligan a los Estados que conforman la subregión, esta en particular, al regular un elemento esencial de la obligación tributaria como es el sujeto pasivo, no tiene aplicación directa, ya que para desplegar de manera completa su fuerza vinculante necesita, por principio de *reserva de ley* (art. 338 C.P.), trasposición al derecho interno, es decir, una norma nacional de aplicación interna, la cual no existe en el caso concreto.

Al respecto, la Doctrina considera que *“si bien estamos aquí ante una disposición supranacional que compromete a los estados parten de la comunidad, la disposición no tiene efecto directo ni aplicación directa porque, por incidir sobre un elemento de la obligación tributaria y del tributo, como es el de la sujeción pasiva, requiere transposición al derecho nacional por vía legislativa”*¹⁰

⁸ Mauricio A. Plazas Vega, *EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO*, 3 ed., Bogotá, Edit, 2015, págs. 406 a 407.

⁹ Artículo 11.- Conjuntos Económicos.

Para los efectos de esta Decisión, los conjuntos económicos que aquí se enuncian, entre otros serán sujetos pasivos del impuesto en el evento de realizar operaciones gravadas por el mismo:

1. Las comunidades de bienes.
2. Los consorcios o uniones temporales.
3. Los convenios de asociación, “joint ventures” y demás convenios de colaboración empresarial.
4. Las sociedades de hecho.
5. Las sucesiones ilíquidas o indivisas.
6. Los patrimonios autónomos en virtud de contratos de fiducia.
7. Los fondos de cualquier índole.

¹⁰ *Ídem*, págs. 646 a 647.

2.2.2 Personas jurídicas y derecho a la igualdad.

En el Estado Social de Derecho, las personas jurídicas gozan de derechos y prerrogativas constitucionales que permiten garantizar la existencia misma de estas y el desarrollo de su actividad dentro de los varios contextos que hoy resultan de la cambiante realidad social y económica en un mundo globalizado. Estas personas también, como lo ha manifestado la Corte Constitucional en su jurisprudencia de tutela, gozan de garantías constitucionales que protegen *“el ejercicio de derechos de las personas naturales afectadas de manera transitiva cuando son vulnerados o desconocidos los de aquellos entes en que tienen interés directo o indirecto”*.¹¹

Ya en **Sentencia SU-182 de 1998**, el Tribunal Constitucional consideró que estos derechos *“deben ser garantizados escrupulosamente por el sistema jurídico en cuanto de una u otra forma se reflejan en las personas naturales que integran la población, la Corte Constitucional ha destacado derechos fundamentales como el debido proceso, la igualdad, la inviolabilidad de domicilio y de correspondencia, la libertad de asociación, la inviolabilidad de los documentos y papeles privados, el acceso a la administración de justicia, el derecho a la información, el habeas data y el derecho al buen nombre, entre otros”*.¹² (Negrilla fuera del texto original)

Finalmente en cuanto a la protección de las personas jurídicas y la persona humana, en la misma providencia manifestó que *“cuando se protege la igualdad entre personas jurídicas, públicas o privadas, finalmente se ampara la igualdad entre individuos de la especie humana, pues las personas jurídicas deben a aquéllos su existencia y su subsistencia, aun en los casos en que son creadas por el Estado, ya que el objetivo y justificación de éste se encuentra necesariamente referido a la persona humana”*.¹³ (Negrilla fuera del texto original)

2.2.3 Personas naturales y jurídicas – mismo contexto obligacional dentro del régimen de responsabilidad general del impuesto a las ventas.

Como quiera que lo que se alega en este cargo primero es un tratamiento desigual entre dos grupos de sujetos, la primera carga argumental que encuentra esta censura es efectivamente justificar porqué para el caso concreto se puede predicar una igualdad entre personas naturales y jurídicas, para esto la censura toma como punto de partida las consideraciones de la

¹¹ Sentencia SU-182 de 1998, M. P. S. Carlos Gaviria Díaz y José Gregorio Hernández Galindo.

¹² *Ibidem*.

¹³ *Ídem*.

Sentencia C-1376 de 2000. En dicha providencia la Corte Constitucional abordó un problema jurídico donde el demandante exigía igualdad de trato entre personas jurídicas y naturales, la norma demandada fue el artículo 147 del Estatuto Tributario, que consagraba para las sociedades una compensación por pérdidas fiscales sufridas en cualquier año o período gravable con las rentas que se obtengan dentro de los cinco períodos gravables siguientes, circunstancia que a juicio del demandante agravaba la situación del contribuyente persona natural, al apartarlo del concepto de deducción por pérdidas fiscales a compensar, violando en consecuencia los artículos 13 y 363 de la Constitución Política.

La razón que sustentó el fallo de exequibilidad fue del siguiente tenor; *“teniendo en cuenta las diferencias que existen en materia tributaria entre las personas jurídicas y las naturales, considera la Corte que no se puede predicar una discriminación entre ellas dos, porque como lo ha sostenido esta Corporación, para que se pueda hablar de una violación del derecho a la igualdad ante la ley, es preciso que las personas o grupos que son objeto de comparación estén en idénticas circunstancias y que no exista razón para que se dé un trato distinto de unos frente a los otros.”*¹⁴(Negrilla fuera del texto original)

En dicha providencia a manera de reiteración de las consideraciones de la **Sentencia C-094 de 1993**¹⁵ la Corte mencionó que *“la igualdad exige el mismo trato para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis y una distinta regulación respecto de los que presentan características desiguales, bien por las condiciones en medio de las cuales actúan, ya por las circunstancias particulares que los afectan, pues una u otras hacen imperativo que, con base en criterios proporcionados a aquéllas, el Estado procure el equilibrio, cuyo sentido en Derecho no es otra cosa que la justicia concreta”*. (Negrilla fuera del texto original)

El Tribunal Constitucional para resolver el caso en mención tuvo en cuenta que el impuesto sobre la renta en las personas naturales es progresivo, en tanto que en las sociedades es proporcional; las personas jurídicas se encuentran obligadas a llevar contabilidad y, por lo tanto, están sometidas al sistema de ajustes por inflación, mientras que en las personas naturales solamente se predica esta exigencia respecto de las que se dedican a actividades comerciales; en las sociedades, el impuesto a la renta se calcula sobre las utilidades que perciben, en tanto que en las personas naturales se calcula sobre los ingresos.

¹⁴ Sentencia C-1376 de 2000, M.P. Alfredo Beltrán Sierra.

¹⁵ Sentencia C-094 de 1993. M.P. José Gregorio Hernández.

Lo anterior es relevante para lo que en el presente caso se discute, ya que con un esfuerzo hermenéutico, a juicio de esta censura se encuentra que este precedente es analógico y adquiere plena fuerza vinculante en cuanto a casos relacionados con impuestos directos, específicamente el impuesto a la renta y complementarios ya que si bien en dicho caso, los grupos de los cuales se demandaba igualdad de trato no estaban cobijados bajo una misma hipótesis fáctica, justificación que encontró el alto Tribunal en la calidad del sujeto por cuanto la estructura del impuesto a la renta difiere sustancialmente en las personas naturales y en las jurídicas, para el presente caso resulta irrelevante puesto que en materia de responsabilidad del impuesto a las ventas el Estado impone al responsable sea persona natural o jurídica las mismas obligaciones instrumentales de recaudo y administración del tributo sin importar su calidad. Una vez la persona natural incumple un requisito del régimen de no responsables, coexistirá dentro de un mismo régimen jurídico con las personas jurídicas en cuanto a la responsabilidad del tributo, sin importar la calidad del sujeto.

De lo anterior se puede desprender que; *i)* si bien en cuanto a la sujeción pasiva en impuestos directos, *prima facie* no es posible predicar un contexto fáctico donde se puedan subsumir personas naturales y jurídicas; *ii) contrario sensu en temas de responsabilidad sobre el recaudo y posterior pago del tributo*, propio de los impuestos indirectos, dado el mismo contexto obligacional que se desprende sin importar la calidad del sujeto, sino otras circunstancias, si se puede predicar que los sujetos están cobijados por una misma hipótesis fáctica, de hecho como se menciona *supra*, en el párrafo 4º del mencionado artículo 4º demandado, el legislador crea un grupo de no responsables donde coexisten tanto personas jurídicas como naturales, justificando de esta forma que si no se tienen en cuenta las calidades del sujeto, sino circunstancias y criterios objetivos como demandan las máximas de justicia, igualdad y equidad en materia de imposición, estas dos clases de sujetos pueden coexistir bajo una misma hipótesis fáctica, *v.gr.* personas naturales y jurídicas no responsables del IVA, siempre y cuando se tome para esta clasificación criterios objetivos de orden constitucional como la *capacidad contributiva* del agente responsable del gravamen.

La jurisprudencia constitucional no es ajena a este tipo de razonamientos, así, en **Sentencia C-602 de 2000** de manera similar, determinó la Corte que la calidad del sujeto deja de ser determinante “*cuando el factor relevante para establecer un determinado trato es independiente o ajeno a esta*

calificación”¹⁶, de igual manera en materia tributaria la Corte en **Sentencia C-129 de 2018**, contrario a los razonamientos de la DIAN¹⁷ y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público¹⁸ concluyó que las personas naturales residentes y no residentes y las sociedades nacionales sí pueden ser comparables en la medida en que tienen semejanzas relevantes que podrían llevar a pensar que merecen el mismo trato tributario.

Ya en reciente jurisprudencia la Corte Constitucional en **Sentencia C-117 de 2018** manifestó que; *“el principio de igualdad gobierna las diferentes relaciones entre el Estado y los individuos, así como entre los mismos*

¹⁶ La tesis esbozada, sin duda debería prohibirse por la Corte, si en verdad los sujetos de la comparación, en el juicio de igualdad, respecto de la materia que en este caso importa - derecho de voto en las asambleas de las cámaras de comercio -, se encontraran en la misma posición. De ser ello así otorgar por la ley un trato disímil, podría considerarse violatorio del derecho a la igualdad, salvo que la medida lograra superar el test de razonabilidad y proporcionalidad que aplica la Corte. Pero, si los sujetos que en este evento se confrontan no se hallan dentro de la misma posición o situación respecto del criterio relevante de distinción que debe emplearse, no es necesario agotar los siguientes estadios del juicio de igualdad, puesto que si los supuestos son diferentes no es procedente exigir un trato legal idéntico.

No cabe duda de que tanto los comerciantes matriculados como los comerciantes afiliados, tienen la condición de comerciantes y, desde luego, bajo este aspecto son iguales y no pueden ser objeto de tratamientos diferenciados. Sin embargo, la condición de comerciante puede ser decisiva cuando ella justamente constituya el término de comparación relevante, lo que ocurre, por ejemplo, en relación con la prestación de servicios de registro por parte de las cámaras, que no puede ofrecerse a unos comerciantes y rehusarse a otros no obstante la concurrencia de las mismas circunstancias y presupuestos objetivos. Deja de ser determinante el status de comerciante cuando el factor relevante para establecer un determinado trato es independiente o ajeno a esta calificación. Sentencia C-602, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

¹⁷ A diferencia de lo alegado por la DIAN en un primer momento de su intervención, la Corte considera que las personas naturales residentes y no residentes y las sociedades nacionales sí pueden ser comparables en la medida en que tienen semejanzas relevantes que podrían llevar a pensar que merecen el mismo trato tributario. En este caso, los criterios relevantes para la comparación, tal y como fueron mencionados por varios intervinientes, se refieren a que los dos grupos están conformados por sujetos que reciben dividendos o participaciones, por lo tanto, como lo afirmó el Procurador, son inversores de capital en personas jurídicas y reciben renta como resultado de esa inversión y, a la vez, son contribuyentes. Claramente son diferentes en muchos otros aspectos -por ejemplo, sólo las personas jurídicas pueden, a su vez, repartir esos dividendos a sus socios- pero su calidad de inversores interesa porque de ella derivan renta y esta es la actividad que durante 50 años se eximió de gravamen y, ahora, a partir de las normas bajo examen, sólo se grava para personas naturales. En efecto, el análisis se centra en la consideración de los dividendos como constitutivos de renta para efectos del pago de ese impuesto en el caso de las personas naturales residentes y no residentes, mientras que para las sociedades nacionales los dividendos no se consideran constitutivos de renta (Sentencia C-129 de 2018; M.P. Gloria Stella Ortíz Delgado).

¹⁸ La Corte no comparte la tesis del Ministerio según la cual esta diferencia hace imposible la aplicación del juicio de proporcionalidad. De hecho, este procede para analizar la relevancia de los criterios usados para determinar el trato diferenciado, pues en casos como estos, los sujetos también tienen características semejantes (ibidem).

sujetos. Su contenido, como es bien sabido, es de carácter relacional e involucra: (i) el deber de prodigar tratamiento análogo a los sujetos que están en condiciones relevantes similares; (ii) la procedencia del tratamiento jurídico diverso a los mismos sujetos o situaciones, cuando sus condiciones fácticas son disímiles; y (iii) la obligación de asegurar la eficacia de los derechos de aquellas personas o grupos tradicionalmente discriminados, o que están en situación de debilidad manifiesta.”¹⁹ (Negrilla fuera del texto original)

Teniendo en cuenta las consideraciones *ad supra* y la particularidades propias del caso concreto, esta censura encuentra que no es razonable ni válido utilizar como precedente judicial argumentos como el de la **Sentencia C-1376 de 2000**, *contrario sensu*, para el caso que se plantea a la Corte Constitucional en esta ocasión, si es posible predicar un trato de igualdad entre personas naturales y personas jurídicas si se tiene en cuenta como criterio objetivo para la ponderación de cargas, beneficios y gravámenes, la *capacidad contributiva* de estas y aquellas y que como se manifestó a manera de reiteración en la mencionada **Sentencia C-117 de 2018** “*en atención a los principios de igualdad y equidad tributaria horizontal, la asignación de beneficios tributarios en virtud de una condición específica debe extenderse a todos los sujetos que la comparten y las restricciones a las ventajas tributarias que establecen un trato diferenciado entre sus destinatarios deben obedecer a un criterio válido de diferenciación, además que la medida debe guardar correspondencia con tal criterio*”.²⁰ (Negrilla fuera del texto original)

En igual sintonía en **Sentencia C-776 de 2003** la Corte resaltó “*el deber de tomar en consideración las diferencias de hecho existentes en la sociedad para no profundizar, con la medida impositiva, las desigualdades existentes: de profunda raigambre democrática, el principio de igualdad constituye claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura*”.²¹

A manera de síntesis, la calidad del sujeto puede afectar las circunstancias que se deben tener en cuenta para ponderar si es posible en un caso particular predicar una igualdad entre dos tipos de sujetos. Para el caso presente dicho criterio no es relevante, el IVA impone las mismas obligaciones instrumentales de recaudos y pago del tributo al Estado independientemente de la calidad del sujeto, la única diferencia radica en que las personas

¹⁹ Sentencia C-117 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

²⁰ Reiterando la Sentencia C-209 de 2016.

²¹ Sentencia C-776 de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinoza.

naturales de manera irrazonable y desproporcionada son las únicas que gozan de una minoración estructural en el impuesto a las ventas.

2.2.4 Principio de Equidad y manifestación del derecho fundamental de igualdad en el ordenamiento jurídico tributario.

La **sentencia C-643 de 2002**²² es Ilustrativa al respecto al mencionar que ***“el principio de equidad tributaria es la manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia y por ello proscribe formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual”***. (Negrilla y subrayado fuera del texto original)

Ya en reciente jurisprudencia la Corte Constitucional en **Sentencia C-010 de 2018** afirmó que ***“el principio de igualdad guarda especial relación con el principio de equidad y que los preceptos relacionados con el primero encuentran un desarrollo específico en materia de política fiscal en los principios de generalidad y equidad, que están en la base de la idea de justicia tributaria. De acuerdo con lo establecido en los artículos 95 numeral 9 y 363 de la Constitución, todas las personas tienen el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (exigencia de generalidad), pero también es constitucionalmente exigible que el diseño del sistema impositivo responda a los principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad, que se erigen como límites constitucionales para el ejercicio del poder tributario”***.²³ (Negrilla fuera del texto original)

En la misma línea de ideas la **Sentencia C -117 de 2018** reiteró que en cuanto a la ***“manifestación del principio de igualdad tributaria, la Corte ha establecido que las medidas legislativas que establecen exenciones, exclusiones y beneficios tributarios son constitucionalmente válidas siempre y cuando el tratamiento diferencial se encuentre razonablemente justificado. En este orden de ideas, la amplia potestad de configuración del Legislador se encuentra limitada por los principios de igualdad y equidad horizontal, por lo cual es preciso que tales medidas otorguen el mismo beneficio tributario a los hechos o sujetos que se encuentren en una situación sustantiva análoga, a menos que existan motivos (económicos, sociales o de política tributaria) que justifiquen proceder de otro modo, lo***

²² Sentencia C-643 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

²³ Sentencia C-010 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

que necesariamente habrá de evaluarse caso a caso siguiendo las pautas del test de razonabilidad” ²⁴(Negrilla fuera del texto original)

De igual manera, a modo de reiteración en **Sentencia C-087 de 2019** el alto Tribunal manifestó que *“por otro lado, respecto del principio de equidad tributaria de que trata el artículo 363 de la Constitución, la Corte ha sostenido que se refiere a la prohibición de que se impongan obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente”. De acuerdo con las Sentencias C-600 y C-614 de 2014, “Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”. Dicho principio se compone de dos variables: (i) la equidad horizontal, según la cual el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a los contribuyentes que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones; y (ii) la equidad vertical, relacionada con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de manera tal que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto”*.²⁵(Negrilla fuera del texto original)

2.2.5 El principio de equidad como criterio objetivo para la ponderación de cargas y beneficios o gravámenes entre los destinatarios de la ley tributaria.

Si bien es cierto que el legislador goza de una amplia cláusula de configuración en materia tributaria para intervenir en cualquiera de los elementos de la obligación fiscal, incluyendo las formas de recaudo y administración de los tributos, también es cierto, como lo ha manifestado la jurisprudencia tranquila y pacífica de la Corte Constitucional, que el principio de *equidad* es un límite a este poder de imposición, así, en **Sentencia C-734 de 2002** el alto Tribunal identifica esta máxima como *“un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”*.²⁶

²⁴ Sentencia C-117 de 2018, reiterando Sentencias C-333 de 2017, C-422 de 2016, C-287 de 2009.

²⁵ Sentencia C-087 de 2019. Antonio José Lizarazo Ocampo.

²⁶ Sentencia C-734 de 2002, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

Para el caso concreto, de las motivaciones del legislador y una interpretación armónica y sistemática que confronta la misma con los principios constitucionales del sistema tributario y la finalidad de la Ley 2010 de 2019, no es difícil encontrar que el legislador para la formulación del *régimen de no responsables* sobre el impuesto a las ventas contenido en el artículo 4° demandado, no tuvo en cuenta los principios constitucionales de *justicia, igualdad y equidad*, y se justifica para limitarlos en criterios pobres como “*por el solo hecho de ser persona jurídica*”, limitándose a replicar la legislación existente sobre responsabilidad del tributo, sin tener en cuenta la coyuntura económica que atraviesa el país actualmente, donde por mencionar sólo algunos puntos sensibles que afectan la economía colombiana podemos encontrar; *i)* la necesidad de reconstruir el tejido empresarial con proyectos sostenibles que permitan aliviar problemas estructurales graves que amenazan la estabilidad macroeconómica, como los del mercado laboral, donde en sus indicadores se puede ver reflejada una muy preocupante tasa de desempleo a doble dígito²⁷ *ii)* la inminente recesión que va a sufrir el mundo y que ya se vive en lugares del planeta, generada en gran medida por el COVID-19 y la economía del miedo, que siembran pánico e incertidumbre en los mercados, repercutiendo especialmente en la caída de los precios del petróleo y el desplome de los principales comercios internacionales y los mercados de capitales y divisas; *iii)* el aumento del precio del dólar producto del desplome del petróleo y la alta volatilidad de los mercados, que repercute en varios problemas estructurales tanto a nivel macro como micro, *v.gr.* aumento en los gastos y costos en importación de materias primas que afectan la producción nacional.

Las MIPYMES son el principal motor para el desarrollo económico y social de un país, además de ser instrumento idóneo para la desconcentración del ingreso y funcionar como antídoto y estímulo macroeconómico a problemas estructurales graves de los países como el desempleo. La promoción de la pequeña empresa, así como mecanismos justos de tributación para que estas puedan transformarse en ese motor fuerte y robusto de la economía colombiana son fines constitucionalmente imperiosos para el Estado, normas que limitan y castigan al pequeño empresario que no cuenta con *capacidad contributiva* para hacer frente a obligaciones fiscales van más allá de transgredir la Carta, amenazan la actividad económica, la desestimula,

²⁷ Para el mes de mayo de 2020, la tasa de desempleo del total nacional fue 21,4%, lo que significó un aumento de 10,9 puntos porcentuales frente al mismo mes del año pasado (10,5%). La tasa global de participación se ubicó en 55,2%, lo que representó una reducción de 7,9 puntos porcentuales frente a mayo del 2019 (63,1%). Finalmente, la tasa de ocupación fue 43,4%, presentando una disminución de 13,0 puntos porcentuales respecto al mismo mes del 2019 (56,4%). <https://www.dane.gov.co/index.php/estadisticas-por-tema/mercado-laboral/empleo-y-desempleo>

concentra el ingreso y da la sensación final de un Estado y un sistema fiscal injusto, fundado en pilares ilusorios que están lejos de garantizar una verdadera redistribución justa del ingreso como es el caso colombiano; *la justicia, la equidad y la igualdad* no son únicamente principios que sostienen la estructura racional del sistema tributario, son los pilares que orientan todo el ordenamiento jurídico- financiero de la actividad pública estatal.

En cuanto al legislador histórico y el punto coyuntural, es importante tener en cuenta que para los años en que fueron creados los regímenes común y simplificado del impuesto a las ventas, las formas asociativas quizás eran vistas socialmente como algo que solo pudieran “crear” y “tener” las personas con mucha capacidad económica, estableciendo la presunción de que “si te asocias y eres personas jurídica, entonces, eres capaz de ser responsable del IVA”, que si bien es un tipo de falacia jurídica, en esta el legislador pudo encontrar algo de justificación, así como en el inmenso y triste desconocimiento que por desgracia impera en las personas sobre la deliberación de los tributos, sumado al poco desarrollo jurisprudencial de la época, pero que a día de hoy, y teniendo en cuenta como se dijo *supra*, el contexto socioeconómico que vive no solo el país sino el planeta entero, la rica jurisprudencia constitucional en materia de Hacienda Pública y las necesidades y desafíos que enfrentan la económica moderna y el pequeño empresario, no solo tornan este tratamiento diferencial, lesivo e inconstitucional, sino que la omisión degenera en un tratamiento irrazonable y desproporcionado que no responde adecuadamente a la realización de fines constitucionales valiosos (desconexión medio-fin), así, el legislador olvida que más allá de crear e implementar una pluralidad de regímenes sobre el impuesto a las ventas para ingresar recursos a sus arcas, son las personas *lato sensu*, las que necesitan instrumentos que en la práctica y no sobre el discurso, permitan contribuir en términos de justicia y equidad a los gastos y las inversiones del Estado, y que así este, como titular de la Hacienda Pública, pueda lograr una verdadera y justa redistribución del ingreso a través del Gasto Público.

Medidas como esta son contrarias a los fines valiosos que pretende la norma de crecimiento económico y a la Constitución, aumentan las cargas formales a quienes pueden no tener *capacidad contributiva* para hacer frente a ellas y estimulan el uso de instrumentos de evasión como las sociedades de hecho, afectando de manera negativa el tránsito a la formalidad de los pequeños agentes de la economía y aportando una buena dosis de regresividad y falta de eficiencia a un sistema tributario, que así se pretenda hacer ver, dista mucho de ser medio justo y racional para la consecución de los fines de del Estado.

2.2.6 Régimen de no responsables sobre el impuesto a las ventas, gasto público y minoraciones estructurales del sistema tributario.

Por la unidad de criterio que demanda el Derecho de la Hacienda Pública entre las normas de ingreso y gasto público, resulta pertinente para esta censura cuestionar si el *régimen de no responsables* del impuesto implica de alguna manera Gasto Público para la Hacienda Pública y si lo entraña a qué categoría pertenece, a lo que encuentra respuesta en el concepto de *minoración estructural* del sistema fiscal, esto parte de las motivaciones del legislador al incluir esta extra fiscalidad interna dentro del ordenamiento jurídico tributario, entendiendo así con el Decreto-Ley 3541 de 1983 la necesidad de un régimen de responsabilidad del impuesto a las ventas, más laxo que el general, donde el Estado consultara propiamente la *capacidad contributiva* del agente económico antes de descargarle una responsabilidad administrativa del tributo que puede ser excesiva sino se tienen en cuenta criterios objetivos para la correcta distribución de cargas, beneficios y gravámenes entre los destinatarios de la ley tributaria.

Así, en cuanto a la diferencia que se establece entre los beneficios tributarios (gastos por renuncia de ingresos) y las minoraciones estructurales del sistema, la doctrina del Derecho del Gasto Público entiende que *“mientras los **beneficios tributarios** comportan **extrafiscalidades externas al tributo** de qué se trate, las **minoraciones estructurales** suponen **extrafiscalidades internas**; e identifica los primeros como verdaderos **gastos fiscales** y las segundas como **erosiones** necesarias dentro de la concepción del tributo para procurar efectivamente la consulta de la capacidad contributiva”*²⁸. (Negrilla fuera del texto original)

De esta manera resalta que *“es de acoger el punto de vista del profesor italiano FRANCO FICHERA, para quien si bien no parece factible proponer modelos o listas básicas de referencia si es de recibo partir de una noción universal de los **beneficios tributarios** que permita diferenciarlos de las **minoraciones estructurales**. Noción que, con acierto, hace depender de tres criterios básicos, a saber: en primer lugar, que el régimen preferencial constituya una excepción respecto del régimen general del tributo de que se trate; en segundo lugar, que ese régimen preferencial se traduzca en un menor recaudo por parte del Estado; y, en tercer lugar, que la normativa*

²⁸ Mauricio A. Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, vol. I, 3 ed., Bogotá, Edit. ETemis, 2016. Cfr SALVATORE LA ROSA, “Los beneficios tributarios”, en *Tratado de derecho tributario*, dirección de ANDREA AMATUCCI, t. I, trad. De MARIA SILVIA VALARDE ARAMAYO, Bogotá, Temis, 2001, págs. 388 a 420.

especial en cuestión tenga un objetivo promocional".²⁹(Negrilla fuera del texto original)

La jurisprudencia Constitucional no es para nada ajena a estas extra fiscalidades, así, en **Sentencia C-989 de 2004**, dijo la Corte:

“Entonces, si bien hay una concurrencia entre los principios de progresividad y equidad –en la medida en que ambos se refieren a la distribución de las cargas que impone el sistema tributario y los beneficios que éste genera- una diferencia importante entre ellos consiste en que el principio de equidad es un criterio más amplio e indeterminado de ponderación, relativo a la forma como una disposición tributaria afecta a los diferentes obligados o beneficiarios a la luz de ciertos valores constitucionales, mientras que el principio de progresividad mide cómo una carga o un beneficio tributario modifica la situación económica de un grupo de personas en comparación con los demás.

*Se tiene entonces, que si bien existen en la legislación tributaria disposiciones que consagran disminuciones de la carga tributaria, **no todas ellas tienen el propósito de estimular, incentivar o preferenciar determinados sujetos o actividades, sino que pretenden no perjudicar o hacer efectivos los principios de justicia, equidad y progresividad.** Por lo tanto, para que una determinada disposición se pueda considerar como un beneficio tributario, debe tener esencialmente el propósito de colocar al sujeto o actividad destinataria de la misma, en una situación preferencial o de privilegio, con fines esencialmente extrafiscales*".³⁰(Negrilla fuera del texto original)

De igual manera, el alto Tribunal, siguiendo la misma línea jurisprudencial, en **Sentencia C-087 de 2019** a manera de reiteración, expresó que *“las **minoraciones estructurales**, a pesar de suponer un tratamiento diferente de los sujetos gravados, se caracterizan porque no tienen como propósito principal incentivar o crear preferencias sino coadyuvar a la definición y delimitación del tributo y a la aplicación práctica de los principios de tributación. Su finalidad no es incentivar, estimular o preferir determinados sujetos o actividades sino simplemente “no perjudicar”, es decir, realizar los principios de justicia, equidad, progresividad y*

²⁹ MAURICIO PLAZAS VEGA, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, vol. I, 3 ed., Bogotá, Edit., Temis, 2016. Cfr. FRANCO FICHERA, *Le agevolazioni*, op. cit., págs. 107 a 109.

³⁰ Sentencia C-989 de 2004, M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

*capacidad económica. Por eso operan al interior del tributo y contribuyen a la exacta definición y cuantificación del supuesto de hecho, de la base gravable y del monto de la tarifa tributaria, por lo tanto, afectan a la riqueza o al sujeto gravado con base en consideraciones que obedecen fundamentalmente a su aptitud para contribuir a sufragar los gastos públicos”.*³¹ (Negrilla fuera del texto original)

Así, la Corte concluyó que “*debe considerarse, que no todo aquello que signifique negación de la tributación o tratamiento más favorable por comparación con el de otros contribuyentes constituye incentivo tributario, pues existen en la legislación tributaria una variedad de formas de reducir la carga impositiva o de excluir o exonerar a un determinado sujeto del deber de contribuir, que tan solo significan un reconocimiento a los más elementales principios de tributación, y que sin ellas, el sistema tributario o un determinado impuesto, no podrían ser calificados a primera vista como justos, equitativos y progresivos; es decir, se trata de una forma de no hacer de un tributo una herramienta de castigo o un elemento de injusticia*”³². (Negrilla fuera del texto original)

Por lo anterior se puede concluir que el *régimen de no responsables* del impuesto a las ventas es una minoración estructural del sistema tributario ya que; *i)* no constituye un régimen preferencial; *ii)* este régimen no se traduce en un menor recaudo para el Estado; y *iii)* no tienen ningún fin promocional para la economía.

Como se verá en el *infra* 2.2.7, los principios constitucionales del sistema tributario no solo orientan la estructura de la obligación sustancial tributaria, también orientan la estructura de las de tipo formal o instrumental.

2.2.7 Obligaciones formales – principio de equidad como límite en su formulación.

Los principios constitucionales que orientan las normas tributarias aplican para todo tipo de efectos jurídicos que se desprendan de estas, incluyendo la aplicación del **principio de equidad**, tanto en su dimensión *horizontal* como en su dimensión *vertical*, los cuales operan como parámetros constitucionales para la configuración de todos los elementos de la obligación tributaria, incluyendo el aspecto personal pasivo del hecho generador en las de tipo instrumental, así en **Sentencia C-1114 de 2004** la Corte Constitucional manifestó que “*en relación con las normas que*

³¹ Sentencia C-087 de 2019, M. P. Antonio José Lizarazo Ocampo.

³² *Ibidem*.

*establecen cargas tributarias, bien sea en lo relativo a la determinación de los diferentes impuestos tasas y contribuciones, como de las **obligaciones formales** destinadas a su efectivo recaudo -como las que surgen para las personas a quienes se les aplica el numeral acusado en el presente proceso dichos principios deben respetarse”.*³³(Negrilla y cursiva fuera del texto original)

De igual manera en dicha providencia a manera de reiteración, la Corte expresó que *“esta Corporación ha señalado de manera reiterada que en desarrollo del principio de igualdad contenido en el artículo 13 de la Carta Política, corresponde **al legislador otorgar el mismo trato jurídico a todas aquellas situaciones fácticas que pueden ser comparadas, así como establecer las correspondientes diferenciaciones cuando se trate de situaciones fácticas disímiles**”.*³⁴(Negrilla y cursiva fuera del texto original)

Sobre la razón que justifica la coexistencia de diversas regulaciones para una pluralidad de responsables, en **Sentencia C-1383 de 2000** dijo la Corte:

*“En el presente caso, la norma parcialmente demandada es el resultado del ejercicio de la función legislativa reconocida al legislador por la Constitución, y su contenido, a diferencia de lo señalado por el actor, no hace otra cosa que reconocer la posibilidad de crear regímenes distintos respecto de una materia común, cuando las circunstancias que rodean cada caso ameritan y justifican algunas distinciones. Como se señaló anteriormente, **la vigencia de un régimen simplificado, que coexiste con uno común o general, tiene el propósito de incluir dentro del sistema nacional de tributación a ciertos sujetos que intervienen de manera importante y significativa en el intercambio de bienes y servicios dentro del mercado, pero que en razón de su capacidad económica, hacen necesario que se cree un sistema más flexible que permita el cumplimiento de las obligaciones tributarias y el adecuado control de sus actividades económicas.***

*En el mismo sentido en la sentencia C-992 de 2001 al analizar la constitucionalidad del artículo 34 de la Ley 663 de 2000 que modificó el artículo 499 del Estatuto Tributario-, la Corte puso igualmente de presente que la diferenciación que efectúa **el legislador se basa fundamentalmente, en la capacidad económica de los responsables, estableciéndose así un número mayor de obligaciones***

³³ Sentencia C-1114 de 2004, M.P. Álvaro Tafur Galvis.

³⁴ *Ibidem*.

a aquellos que pertenecen al régimen común, frente a los cuales se presume una mayor capacidad para asumir las cargas respectivas.

Dijo la Corte: “De acuerdo con el artículo 505 del Estatuto Tributario, los responsables sometidos al régimen común, sólo podrán cambiarse al régimen simplificado cuando demuestren que, en los tres años fiscales anteriores, cumplieron las condiciones establecidas en el artículo 499 del Estatuto.

Como puede observarse, esta diferenciación que efectúa el legislador se basa fundamentalmente, en los ingresos de los responsables, estableciendo así un número mayor de obligaciones como contribuyentes a aquellos que pertenecen al régimen común.”³⁵ (Negrilla fuera del texto original)

En cuanto a la relación del *régimen de no responsables* y la progresividad del sistema tributario, la Corte Constitucional en **Sentencia C-117 de 2018** mencionó que *“existen mecanismos de diseño institucional, que, en el amplio margen de configuración del Legislador, pueden atender el principio de progresividad al distribuir las cargas tributarias como: (i) el régimen simplificado; (ii) las tarifas diferenciales; y (iii) las exenciones y exclusiones.”*³⁶

En el presente caso se evidencia el hecho de que el único criterio que tiene en cuenta el legislador económico para excluir a las personas jurídicas del régimen de no responsables del impuesto a las ventas es **el hecho de ser personas jurídicas y no el criterio objetivo de equidad**, como quiera que estas personas como se mostrara a continuación, pueden cumplir los demás requisitos del *régimen de no responsables*, claro esta, si se tienen en cuenta criterios como la *capacidad contributiva* del contribuyente para verificar realmente si estos entes en el ámbito socioeconómico cuentan con la capacidad de soportar las obligaciones y la carga administrativa para nada sencilla que implica el recaudo y pago de este impuesto indirecto.

Así, el artículo 4º de la Ley 2010 de 2019 que adiciona el artículo 437 del Estatuto Tributario establece que pueden inscribirse como no responsables del IVA:

1. Que en el año anterior o en el año en curso hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de la actividad, inferiores a 3.500 UVT. Este requisito lo puede cumplir una persona jurídica en el entendido de que se

³⁵ Sentencia C-1383 de 2000, M.P. Carlos Gaviria Díaz.

³⁶ Sentencia C-117 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

tenga en cuenta la **capacidad contributiva consolidada de los miembros que la conforman**. De hecho, la misma Ley 2010 de 2019 trae este tipo de soluciones para que dentro del régimen de tributación simple puedan coexistir tanto personas naturales como jurídicas.³⁷

2. *Que no tengan más de un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejerzan su actividad. Este requisito lo puede cumplir una persona jurídica, en el entendido de que el único accionista o socios de la persona jurídica, no pueden tener otro establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio.* Como en la hipótesis anterior, la *Ley de Crecimiento Económico* trae soluciones de esta naturaleza para cobijar estos dos grupos de personas dentro de una misma hipótesis fáctica.³⁸

3. *Que en el establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles. Este requisito lo puede cumplir una persona jurídica.*

4. *Que no sean usuarios aduaneros. Este requisito lo puede cumplir una persona jurídica.*

³⁷ Artículo 905. *Sujetos pasivos. Podrán ser sujetos pasivos del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE las personas naturales o jurídicas que reúnan la totalidad de las siguientes condiciones:*

1. *Que se trate de una persona natural que desarrolle una empresa o de una persona jurídica en la que sus socios, partícipes o accionistas sean personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en Colombia.*

2. *Que en el año gravable anterior hubieren obtenido ingresos brutos, ordinarios o extraordinarios, inferiores a 80.000 UVT. En el caso de las empresas o personas jurídicas nuevas, la inscripción en el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE estará condicionada a que los ingresos del año no superen estos límites.*

3. *Si uno de los socios persona natural tiene una o varias empresas o participa en una o varias sociedades, inscritas en el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE, los límites máximos de ingresos brutos se revisarán de forma consolidada y en la proporción a su participación en dichas empresas o sociedades.*

4. *Si uno de los socios persona natural tiene una participación superior al 10% en una o varias sociedades no inscritas en el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE, los límites máximos de ingresos brutos se revisarán de forma consolidada y en la proporción a su participación en dichas sociedades.*

5. *Si uno de los socios persona natural es gerente o administrador de otras empresas o sociedades, los límites máximos de ingresos brutos se revisarán de forma consolidada con los de las empresas o sociedades que administra.*

6. *La persona natural o jurídica debe estar al día con sus obligaciones tributarias de carácter nacional, departamental y municipal, y con sus obligaciones de pago de contribuciones al Sistema de Seguridad Social Integral. También debe contar con la inscripción respectiva en el Registro Único Tributario (RUT) y con todos los mecanismos electrónicos de cumplimiento, firma electrónica y factura electrónica.*

Parágrafo. Para efectos de la consolidación de los límites máximos de ingresos que tratan los numerales 3, 4 y 5 de este artículo, se tendrán en cuenta únicamente los ingresos para efectos fiscales.

³⁸ Ídem.

5. Que no hayan celebrado en el año inmediatamente anterior ni en el año en curso contratos de venta de bienes y/o prestación de servicios gravados por valor individual, igual o superior a 3.500 UVT. Este requisito lo puede cumplir una persona jurídica.

6. Que el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año, provenientes de actividades gravadas con el impuesto sobre las ventas, IVA, no supere la suma de 3.500 UVT. Este requisito lo puede cumplir una persona jurídica.

Las “soluciones” del legislador crean una restricción sobre principios y derechos de orden constitucional, en este punto la censura encuentra que si las personas naturales que conforman la persona jurídica no son responsables del IVA individualmente, lo más ajustado a los principios de *justicia, igualdad y equidad* sería tener en cuenta la *capacidad contributiva consolidada* de este nuevo ente jurídico, es decir que si de manera consolidada, valga la redundancia, los miembros de la persona jurídica siguen cumpliendo los requisitos del *régimen de no responsables*, está pueda inscribirse como no responsable del impuesto y poder cumplir dichas obligaciones.

2.2.8 Nota de la OCDE sobre la Ley de Financiamiento en Colombia.

Son de especial interés pero sobre todo preocupación los datos y resultados que se han hecho evidentes en las observaciones y estudios que ha adelantado la OCDE sobre el sistema fiscal en Colombia, organismo de cooperación internacional cuyo objetivo es coordinar y orientar a los Estados miembros en políticas económicas y sociales. Al respecto de la *Ley de Financiamiento* en Colombia concluyó que:

“En pocas palabras....

El sistema tributario colombiano plantea barreras significativas para la inversión y no distribuye la carga tributaria de manera justa. A pesar de las recientes mejoras, el sistema hace poco para reducir la alta desigualdad de ingresos. La combinación de impuestos es desequilibrada, con una elevada presión fiscal sobre las empresas formales. El sistema tributario no fomenta la inversión, el espíritu empresarial y la formalización.

Cumplir con la regla fiscal sin recortes de gastos requiere más ingresos. Los ingresos fiscales han aumentado, pero siguen siendo bajos en comparación internacional, mientras que, al mismo tiempo, las necesidades de gasto social están aumentando. Para cumplir con la regla fiscal, sin

grandes recortes en el gasto, el gobierno tendrá que empezar a recaudar más ingresos fiscales. Esto requiere una reforma tributaria.

Una reforma del IVA puede generar más ingresos, mejorar la equidad y fomentar la inversión y la formalización. *Las personas más ricas son las que más se benefician de las tarifas diferenciales y las exenciones del IVA. Aplicar la tasa estándar a todo el consumo y compensar a los hogares de bajos ingresos mediante transferencias de dinero en efectivo aumentaría los ingresos de una manera más inclusiva. También crearía margen para reducir la presión fiscal sobre las empresas, impulsar la inversión y promover la formalización.*”³⁹

Para nadie es un secreto que en Colombia la corrupción, la combinación desbalanceada de impuestos y la inequitativa redistribución del ingreso, jamás van a permitir que haya un orden fiscal justo y una verdadera disminución sustancial de la pobreza, con una alta carga impositiva sobre las empresas, que como la OCDE considera “*es elevada en comparación con los estándares internacionales*”⁴⁰.

Despierta igual interés y asombro el documento *Grandes Hallazgos*⁴¹ de la Contraloría General de la República, en este se hace el recuento de los casos recientes de corrupción más sonoros y como de manera sistemática se defraudó el Estado por casi 50 billones de pesos, lo que para el año 2018 representaba 8 veces el valor de la reforma tributaria del gobierno Santos, y 3,5 veces el déficit presupuestal que originó con “urgencia” las medidas que hoy en parte esta censura cuestiona. En este punto es inevitable preguntar desde el punto de vista del Gasto Público, porqué un grupo de personas jurídicas que no cuentan con *capacidad contributiva* para ser responsables del impuesto a las ventas son omitidas de una minoración estructural del sistema tributario, que no implica en ningún momento gasto por renuncia de ingresos para el Estado, pero si hay recursos públicos para la corrupción, el despilfarro y el clientelismo que abundan en nuestras instituciones y que tanto daño le hacen al país.

Por todo lo anterior, para esta censura resulta necesario y con fundamento en la equidad, la aplicación de un test de razonabilidad y proporcionalidad de intensidad estricta, esto no sólo encuentra justificación en las consideraciones presentadas, sino también, como se expondrá *infra* la

³⁹http://www.oecd.org/economy/surveys/OCDE_nota_sobre_la_ley_de_financiamiento_en_Colombia.pdf

⁴⁰ *Ibidem.*

⁴¹https://www.contraloria.gov.co/documents/20181/472298/Libro_grandes+hallazgos+CGR.pdf/6b2543f3-4faa-40c8-900d-5f47d08180ff

omisión legislativa relativa además de transgredir los principios constitucionales de *justicia, igualdad y equidad*, se presenta como un instrumento injusto que no es idóneo, necesario, ni proporcional *stricto sensu*, para alcanzar los fines constitucionalmente valiosos que se propone la norma y que no cuenta con una justificación razonable desde la creación del régimen simplificado del IVA (Decreto 541 de 1983), hasta la derogación del artículo 499 del Estatuto Tributario y la subrogación en la nueva denominación como *no responsable* del impuesto a las ventas que trae la Ley 2010 de 2019.

2.3 Necesidad de aplicación de un test estricto de proporcionalidad en razón del carácter fundamental de los derechos constitucionales objeto de limitación.

Resulta pertinente aclarar que, en cuanto a la graduación del test de proporcionalidad en materia tributaria la Corte Constitucional en **Sentencia C-266 de 2019**⁴² manifestó que *“en cuanto al primer aspecto, debe partirse de identificar el grado de intensidad del juicio de proporcionalidad que debe aplicarse en el presente asunto. Habida cuenta que se trata de una regulación de índole tributaria y conforme la jurisprudencia constitucional, el juicio de proporcionalidad predicable es de carácter leve, en tanto se está ante una materia sometida a reserva de ley y donde se reconoce al Legislador un amplio grado de configuración legislativa”*. (Negrilla fuera del texto original)

Así mismo en **Sentencia C-129 de 2018** el alto Tribunal reiteró que *“la herramienta utilizada para determinar si una medida viola o no el principio de equidad tributaria es el test de razonabilidad o de proporcionalidad, por medio del cual se ha estudiado (i) el fin que busca el legislador al establecer el tributo; (ii) el medio empleado para tal fin; y (iii) la relación existente entre el medio y el fin. El análisis de la equidad ha mostrado especificidades propias derivadas de los contenidos normativos escrutados en cada caso concreto y de la relación conceptual con el principio de justicia tributaria como síntesis de todas las exigencias constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado. Por eso, la jurisprudencia ha precisado el método y ha admitido distintos niveles de intensidad que atiendan a esas particularidades y permitan un estudio integral de las normas tributarias. En general, la intensidad del escrutinio aplicado no es estricto. Con todo, esta posibilidad no está excluida”*. (Negrilla fuera del texto original)

⁴² Sentencia C-266 de 2019, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

De la misma manera precisa la Corte que *“Por regla general, esta Corporación ha utilizado un test de **proporcionalidad leve**, aduciendo que, en materia económica, es suficiente que el fin buscado por la norma sea legítimo, que el medio empleado no esté expresamente prohibido y que dicho medio sea adecuado para alcanzar el fin buscado. Sin embargo, en otras ocasiones se ha usado un **test intermedio de proporcionalidad**, cuando exista indicio de inequidad o arbitrariedad que no afecte un derecho fundamental. De manera excepcional esta Corporación ha usado un **test estricto de proporcionalidad** para analizar amnistías y otros beneficios tributarios, pues, en estos casos, puede estarse ante la violación al derecho a la igualdad de los contribuyentes o la afectación a los principios que rigen el sistema tributario colombiano lo cual, eventualmente, puede sacrificar algún derecho fundamental de las personas afectadas.”*⁴³ (Negrilla fuera del texto original)

En la misma línea, el alto Tribunal en **Sentencia C-585 de 2015** señaló que *“La jurisprudencia, del mismo modo, ha identificado determinados supuestos que, sin tener carácter taxativo, configuran vulneraciones al principio de equidad tributaria”* y en dicha providencia reiteró que; *“el segundo supuesto opera cuando la regulación grava de manera disímil a sujetos o situaciones jurídicas análogas, sin que concurre una justificación constitucionalmente atendible para ello.”*⁴⁴ (Negrilla fuera del texto original)

De acuerdo a estas consideraciones y las *ratios* de las **Sentencias C-520 de 2016**⁴⁵, **C-266 de 2019** y **C-748 de 2009**, para esta censura resulta necesario evaluar la razonabilidad y proporcionalidad de la norma demandada a la luz del test mencionado, en donde la graduación del escrutinio sea intensa, puesto que en fallos donde se plantearon problemas jurídicos relacionados con minoraciones estructurales del ordenamiento tributario, la Corte

⁴³ Sentencia C-129 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

⁴⁴ Sentencia C-585 de 2015, reiterando Sentencia C-748 de 2009. Véase también en Sentencias C-010 de 2018, C-060 de 2018 y C-120 de 2018 entre otras.

⁴⁵ Aunque el test de razonabilidad leve es el ordinario, cuando existen razones de peso que ameriten un control más estricto se ha aumentado su intensidad al evaluar la constitucionalidad de una medida (...) Es así como la Corte ha aplicado un test estricto de razonabilidad en ciertos casos, como por ejemplo 1) cuando está de por medio una clasificación sospechosa como las enumeradas en forma no taxativa a manera de prohibiciones de discriminación en el inciso 1º del artículo 13 de la Constitución; 2) cuando la medida recae principalmente en personas en condiciones de debilidad manifiesta, grupos marginados o discriminados, sectores sin acceso efectivo a la toma de decisiones o minorías insulares y discretas; 3) cuando la medida que hace la diferenciación entre personas o grupos *prima facie* afecta gravemente el goce de un derecho constitucional fundamental (En este punto debe entenderse que se hace referencia a una faceta negativa o prestacional mínima y exigible de forma inmediata en virtud de la Constitución o el DIDH); 4) cuando se examina una medida que crea un privilegio (Sentencia C-520 de 2016, M.P. María Victoria Calle Correa).

Constitucional utilizo dicha intensidad en el escrutinio, así, en **Sentencias C-060 de 2018, C-540 de 2005** y hasta la misma **Sentencia C 1114 de 2004** la Corte ante la restricción *prima facie* de un derecho fundamental como la igualdad utilizo dicho intensidad excepcional en materias de contenido económico.

Para el caso concreto, los **indicios de inequidad o arbitrariedad** que justifican la aplicación de un test estricto pueden hallarse en los siguientes elementos:

(I) El legislador en la formulación del régimen de no responsables **omite** un grupo de personas dentro de una **minoración estructural** del ordenamiento jurídico tributario.

(II) Se trata de una regulación antigua. Esta omisión en la norma es de hace casi 4 décadas.

(III) Grava un concepto -Responsabilidad sobre el IVA- pero solo se aplica la minoración estructural **a ciertos grupos** -personas naturales y personas jurídicas que cumplen ciertos requisitos dentro del régimen de tributación simple- y no a otros posibles destinatarios.

(IV) Puede haber una afectación al derecho de igualdad y otros tantos derechos fundamentales y de carácter no fundamental, como los de contenido económico, derivada de esa distinción.

(V) La distinción entre los grupos afectados por el gravamen y los sujetos no obligados a ser responsables del impuesto genera una **carga que podría no ser soportable ni exigible.**

En este orden de ideas y conforme la jurisprudencia constitucional⁴⁶, esta censura se auxiliará en el test de proporcionalidad estricto para justificar la inconstitucionalidad por omisión legislativa relativa del artículo 4º de la Ley 2010, así; **(i)** se establecerá si los sujetos y situaciones **son comparables**; **(ii)** se determinará la **legitimidad** de la finalidad, que en el caso del test estricto se refiere a que sea **imperiosa** en términos constitucionales **(iii)** se analizará la **razonabilidad de la relación medio-fin**, que corresponde a que el medio sea un instrumento **adecuado** para la consecución del fin **(iv)** se verificará la **necesidad** como la consideración de existencia y costo de alternativas en términos de derechos, y, finalmente, **(v)** se estudiará la **proporcionalidad *stricto sensu*** que corresponde al **análisis global que indique que la medida**

⁴⁶ Sentencia C-129 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

promueve sustancialmente un fin constitucionalmente importante sin generar un alto sacrificio a otros principios constitucionales.

2.4 La omisión legislativa relativa contenida en el artículo 4° de la Ley 2010 de 2019 transgrede el orden justo, la igualdad y la equidad en su dimensiones horizontal y vertical.

Las personas naturales y las jurídicas sí pueden ser comparables en la medida en que están bajo condiciones y semejanzas relevantes en materia de responsabilidad del impuesto que podrían llevar a pensar que merecen el mismo tratamiento tributario. Como se justificó en el *supra* 2.2.3, ambos grupos sí subsisten bajo una misma hipótesis fáctica; la coexistencia de estos grupos dentro de un mismo marco obligacional, es decir estar ubicados dentro del régimen de responsables del impuesto a las ventas, es el factor determinante a tener en cuenta en el juicio de igualdad, esto se justifica en que la calidad del sujeto es irrelevante en la materia que se discute dado que el IVA impone dentro de su régimen general las mismas obligaciones instrumentales de recaudo y pago al Estado independientemente de la calidad de este, siendo la única diferencia que las personas naturales de manera no justificada, son las únicas que pueden gozar de una minoración estructural del sistema, pudiendo solo estas pertenecer al *régimen de no responsables*, extra fiscalidad que forma parte de la naturaleza misma del impuesto como manifestación directa del principio de *equidad*, sin la cual degeneraría en un impuesto injusto y regresivo.

La importancia de los principios y derechos comprometidos. Los principios de *igualdad* y *equidad*, lo mismo que el principio de *justicia*, están expresa y taxativamente previstos en la Constitución (Pre, arts. 13, 95-9, 363 C.P.), lo cual es indicativo de su trascendencia dentro del ordenamiento jurídico.

Los principios mencionados son, en su respectivo ámbito, fundamentales para dotar de legitimidad no sólo el sistema tributario sino el conjunto normativo que regula y coordina las finanzas públicas del Estado. Estas características dotan a todos los principios comprometidos de la más alta importancia en la configuración de un Estado Social de Derecho.

Nivel de sacrificio de los principios mencionados. Creación de una restricción prima facie sobre principios y derechos fundamentales que dan garantías a la persona jurídica. En este caso, la omisión implica un sacrificio de un alto nivel de intensidad en los principios constitucionales y derechos fundamentales comprometidos, específicamente los de *justicia*, *igualdad* y *equidad*. La regulación del actual régimen de no responsables del IVA restringe significativamente estos principios, específicamente sobre el principio de *equidad* en sus dimensiones *horizontal* y *vertical*, al imponer,

sin tener presente la coyuntura social y económica actual ni criterios objetivos como la *capacidad contributiva*, obligaciones instrumentales por el solo hecho de ser jurídicas.

Se observa, como se menciona en acápites anteriores, que para efectos del régimen general de responsabilidad sobre el impuesto a las ventas no interesa la calidad del sujeto, si es natural o jurídica, puesto que las obligaciones instrumentales son las mismas para los dos grupos, lo que permite concluir que tanto estas como aquellas, frente a las responsabilidades propias de este impuesto indirecto, se encuentran en un contexto jurídicamente equiparable, lo que permite a su vez inferir el trato irrazonable y desproporcionado de la norma al no regular una relación análoga dentro del *régimen de no responsables*.

Conclusión sobre la intensidad del escrutinio. Lo anterior significa que la omisión relativa prevista en la Ley 2010 de 2019 debe contribuir a un fin imperioso, y en cuanto medio ha de ser conducente y exacto para alcanzarlo; es decir, no sólo adecuado, sino además efectivo (producir los efectos que persigue). Además, la omisión como medio, debe ser necesaria y proporcional.

Aclarado esto, la Censura pasa a cuestionar la razonabilidad de la omisión.

Legitimidad de los fines buscados por la norma. De la lectura del comunicado oficial del Ministerio de Hacienda y Crédito Público sobre la reforma al impuesto a las ventas introducida por el Decreto Ley 3541 de 1983 y las motivaciones del proyecto de ley que culminó en la promulgación de la Ley 2010 de 2019, se puede inferir que los fines que busca la norma son constitucionales por cuanto el régimen simplificado, ahora régimen de no responsables, busca que ante la proliferación de responsables del impuesto a las ventas debido a la naturaleza plurifásica del tributo, ciertos agentes económicos con recursos o ingresos reducidos, que manejan bajos volúmenes de ventas, que no cuentan con la capacidad de adquirir cargas de tipo económico, administrativo y operativo, y que simplemente no pueden añadir el IVA a su precio final, puedan cumplir con sus obligaciones tributarias sin que estas resulten irrazonables o desproporcionadas, además de servir como impulso a la formalización del comercio con la consecuente reducción de la evasión y elusión fiscal y un aumento en los ingresos tributarios, fines que hoy se tornan imperiosos por la necesidad de aumentar el gasto público ante las condiciones sociales y económicas extraordinarias que atraviesa el país. Como se explica en el *supra* 2.2.6 esta medida tiene todas las notas esenciales de una minoración estructural.

En cuanto a las finalidades perseguidas por la Ley 2010 de 2019, estas se pueden agrupar en 5 categorías; *i)* promoción del crecimiento económico; *ii)* promoción de la inversión; *iii)* el fortalecimiento de las finanzas públicas; *iv)* impulso a la formalización del comercio con la consecuente reducción en la elusión y evasión fiscal; y *v)* la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario;

Omitir a las personas jurídicas del régimen de no responsables del impuesto a las ventas no responde como instrumento idóneo a ningún fin constitucionalmente valioso. De acuerdo con el comunicado oficial del Ministerio de Hacienda y Crédito Público sobre la reforma tributaria que se dio con la expedición del Decreto-Ley 3541 de 1983, no se presentó ningún argumento que justifique constitucionalmente porqué se omite a las personas jurídicas del régimen simplificado sobre el impuesto a las ventas, de igual manera ni en las exposiciones de motivos de los proyecto de ley que culminaron en las leyes 1943 de 2018 y 2010 de 2019 se evidencian justificaciones constitucionales sobre dicha omisión en una minoración estructural del ordenamiento tributario.

En este punto puede ser plausible señalar el objetivo de los regímenes excepcionales, así, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público cuando defendió la constitucionalidad del numeral 3º del artículo 499 del Estatuto Tributario tal como quedó modificado por el artículo 14 de la Ley 863 de 2003 que fue declarado inexecutable en **Sentencia C-1114 de 2004**, señaló como objetivo del régimen simplificado, “*fortalecer los mecanismos que permitan al Fisco incluir al mayor número posible de personas dentro de los regímenes ordinarios, dejando de lado los regímenes excepcionales para los comerciantes que realmente se merecen estar en ellos, por no tener la capacidad económica para cumplir con unas obligaciones más o menos simples, pero muy importantes para el Estado, en cuanto lo ayudan para el seguimiento y posterior recaudo eficiente del impuesto*”⁴⁷. (negrilla fuera del texto original)

La omisión relativa no es adecuada para lograr los fines valiosos propuestos por la norma. En efecto el legislador no solo no justificó constitucionalmente porqué excluyó a las personas jurídicas del régimen simplificado y ahora del régimen de no responsables, sino que la medida excluyente no contribuye de manera adecuada a ningún fin constitucionalmente valioso planteado por éste, es decir, no se establece una relación fáctica entre excluir a este grupo de personas y los fines de; *i)*

⁴⁷ Consideraciones extraídas de la Sentencia C-1114 de 2004, M.P. Álvaro Tafur Galvis.

promoción del crecimiento económico; *ii*) promoción de la inversión; *iii*) el fortalecimiento de las finanzas públicas; *iv*) impulso a la formalización del comercio con la consecuente reducción en la elusión y evasión fiscal; y *v*) la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario.

En cuanto a la adecuación *medio-fin*, esta censura identifica que:

(I) La omisión no contribuye como medio idóneo a la **promoción del crecimiento económico:** Desde el punto de vista de un aumento de la producción nacional, para las personas naturales que por seguridad jurídica necesiten constituir una persona jurídica y que no cuentan con capacidad para contribuir y hacer frente a las nada sencillas obligaciones del régimen de responsables del IVA, la norma crea dos efectos negativos; *i*) como primer efecto jurídico y económico, se desestimula la formación de empresa a través de este tipo de figuras jurídicas; y *ii*) como segundo efecto, se promueven las formas asociativas de hecho, ya que son más cómodas para personas que no cuentan con la *capacidad contributiva* para hacer frente a la responsabilidad del impuesto, efectos que son contrarios a sus fines, en especial por la imperiosa necesidad de aumentar los ingresos tributarios que demanda inevitablemente la coyuntura social y económica que atraviesa el país.

Como se resaltó *supra*, el legislador en ningún momento justificó cómo omitir a las personas jurídicas del *régimen de no responsables* del impuesto va a aumentar los niveles de producción en Colombia, producción que va a sufrir una inevitable contracción debido a la desaceleración de la economía mundial generada por el virus SARS-CoV-2 y otros muchos problemas estructurales que lamentablemente arrastra el país en materia económica y fiscal desde hace décadas. El legislador antes de descargar obligaciones de recaudo y pago de impuestos sobre las personas para financiar su agenda política, debe entender la equidad como requisito *sine qua non* del crecimiento económico y que como lo menciona el profesor Mauricio Cardenas Santamaría en sus clases⁴⁸ y su libro *Introducción a la Economía Colombiana*⁴⁹, la equidad “es uno de los factores que mejor explica porque a unos países les va mejor que a otros, más equidad nos permite a la vez tener mejores resultados económicos, esto es un cambio de paradigma porque antes se pensaba que los países tenían que crecer como fuera”.

⁴⁸ <https://m.youtube.com/channel/UCcIVosEUa5U1iZAcMjbmwPg#>

⁴⁹ Mauricio Cardenas Santamaría, *Introducción a la Economía Colombiana*, 3 ed., Bogotá, Edit. Alfaomega, 2013.

(II) No se encuentra una relación directa entre la **promoción de la inversión** que busca la norma y el trato excluyente que reciben las personas jurídicas en materia de responsabilidad del IVA, de hecho, como lo manifiesta la OCDE, la presión fiscal sobre las personas jurídicas es muy alta comparada con los estándares internacionales, lo que aumenta gravemente el costo de la inversión, gravemente comprometido por el incumplimiento y suspensión de la regla fiscal.

(III) En cuanto al **fortalecimiento de las finanzas públicas** la censura encuentra que la omisión como medio no es adecuado a este fin, como se ha venido explicando a lo largo de este escrito y como lo entiende la doctrina del derecho del Gasto Público y la jurisprudencia de la Corte Constitucional, las minoraciones estructurales a diferencia de los beneficios tributarios no representan un gasto público indirecto por renuncia de ingresos, *contrario sensu* son manifestaciones directas del principio de *equidad*. En este orden de ideas, el Gasto Público no se ve afectado porque un grupo de personas jurídicas con baja *capacidad contributiva* gocen de una manifestación directa del principio de *equidad*, por el contrario, negarla conduce directamente a desligar los componentes de equidad del IVA, degenerando la obligación formal de recaudo y pago del impuesto al Estado en injusta.

(IV) No se encuentra en términos racionales una relación fáctica entre el medio utilizado por el legislador, es decir omitir a las personas jurídicas del *régimen de no responsables* del impuesto a las ventas y la **lucha contra la evasión y elusión fiscal**. La omisión no es potencialmente adecuada a este fin valioso, en efecto, si la persona jurídica cumple con los requisitos del parágrafo 3° del artículo 437, no entiende esta censura de qué forma excluir a estas personas del *régimen de no responsables* cuando no cuentan con *capacidad contributiva* para hacer frente a estas obligaciones formales puede derivar en un aumento de la evasión y elusión fiscal o no contribuir a que estas desaparezcan, de hecho, se evaden impuestos y proliferan el uso de instrumentos para este fin como las sociedades de hecho, lo que resulta contrario a los propios fines de reducir las cargas formales y sustanciales para impulsar la formalidad y el comercio de que habla el legislador económico.

(V) Como medio para el **fortalecimiento de la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario**, la omisión se torna lejos de ser adecuada a los fines de la norma; *i)* **la medida no es progresiva**, en efecto la progresividad no se predica solo de un tributo en particular sino de todo el sistema tributario en general, así, la norma no grava en mayor proporción a quienes tienen mayor *capacidad contributiva* a fin de que todos los agentes económicos resulten contribuyendo y haciendo iguales sacrificios según

dichas capacidades, *contrario sensu* en el caso concreto pueden ser destinatarios de la obligación instrumental sujetos con baja *capacidad contributiva* v.gr microempresas que están iniciando en el mercado con poca financiación y que no han logrado alcanzar el punto de equilibrio; **ii) la medida rompe el principio de equidad en su dimensión vertical** ya que la carga tributaria entre los diferentes destinatarios de la norma no se distribuye según la *capacidad contributiva* de que disponen, sino que parte de un criterio irrazonable como presumir que las personas jurídicas gozan de capacidad para hacer frente a dicha obligación instrumental; **iii) la medida rompe el principio de equidad horizontal** en cuanto brinda un tratamiento diferencial a sujetos situados en una misma situación fáctica (mismo contexto obligacional en el régimen de responsabilidad del impuesto), pero solo permite el goce de una minoración estructural a un grupo, sin responder a criterios objetivos que justifiquen tal trato excluyente; **iv)** La medida tampoco es **eficiente** puesto que al imponer obligaciones exageradas a personas jurídicas de baja *capacidad contributiva* que manejan bajos volúmenes de ventas, es más el costo social para el cumplimiento de sus deberes fiscales y el costo que la operación representa, que el mayor recaudo que se alcanza por la autoridad tributaria, además de que tales minoraciones estructurales no entrañan gasto público alguno para la Hacienda Pública, generando con la omisión un efecto regresivo y una asimetría en la distribución de las cargas fiscales.

El medio que usa el legislador es innecesario y desproporcionado en stricto sensu. Escoger la exclusión de las personas jurídicas del *régimen de no responsables* del impuesto a las ventas **como instrumento** para la promoción del crecimiento económico, la promoción de la inversión, la formalización de la economía a través de la disminución de cargas formales, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, es innecesaria y desproporcionada. Es innecesaria por una parte, porque existen otros medios disponibles para alcanzar dichos fines sin que se limiten y lesionen derechos fundamentales ni se transgredan los principios constitucionales que orientan la racionalidad del sistema tributario. Un buen ejemplo es incluir a las personas jurídicas dentro del régimen de no responsables; **i)** este razonamiento no es ajeno al legislador y se apoya en la misma *Ley de Crecimiento Económico*, específicamente como se mencionó, en el aspecto personal pasivo del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación, el cual aporta una solución lógica para poder incluir este tipo de personas y así lograr la coexistencia tanto de personas naturales como jurídicas en un mismo régimen de tributación; **ii)** como también se ha mencionado en algunos puntos de este escrito, la Ley 2010 de 2019 crea un grupo de no responsables personas jurídicas que no son responsables del impuesto a las ventas cuando

desarrollen una o más actividades establecidas en el numeral 1º del artículo 908 del Estatuto Tributario, lo cual demuestra que es posible usar medios menos invasivos a los principios y derechos constitucionales que excluir intempestivamente a la persona jurídica por el solo hecho de ser jurídica de una minoración estructural del sistema tributario; *iii)* por último como se dijo *supra* las “soluciones” del legislador crean una restricción innecesaria sobre principios y derechos de orden constitucional, en este punto la censura encuentra que si las personas naturales que conforman la persona jurídica no son responsables del IVA individualmente, lo más ajustado a los principios de *justicia, igualdad y equidad* sería tener en cuenta la *capacidad contributiva consolidada* de este nuevo ente jurídico, es decir que si de manera consolidada, valga la redundancia, los miembros de la persona jurídica siguen cumpliendo los requisitos del *régimen de no responsables*, esta pueda inscribirse como no responsable del impuesto y poder cumplir dichas obligaciones. Soluciones como esta se desprenden del mismo texto de la *Ley de Crecimiento Económico*, v.gr. la regulación del aspecto personal pasivo en el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación.

Finalmente, a manera de síntesis, la omisión de las personas jurídicas dentro del régimen de no responsables de IVA crea una restricción que; *i)* no es potencialmente adecuada a los fines de crecimiento económico que se propone el legislador; *ii)* no es necesaria si se le compara con otros medios legítimos; y *iii)* finalmente no compensa el manifiesto y enorme sacrificio que introduce en los principios de *justicia, igualdad y equidad* a la hora de perseguir los fines valiosos que dice buscar la *Ley de Crecimiento Económico*.

Por las consideraciones anteriores, se solicita respetuosamente a esta honorable Corte Constitucional que en los términos de esta censura declare exequible el artículo 4º de la ley 2010 de 2019 que adiciona el inciso 3º y el inciso 4º al párrafo 2º y adiciona los párrafos 3º, 4º y 5º del artículo 437 del Estatuto Tributario, en el entendido de que “*las personas jurídicas que cumplan con las condiciones de que habla este artículo y la jurisprudencia constitucional pueden inscribirse como no responsables del impuesto a las ventas*”.

2.5 Exposición del cargo segundo en concreto.

La omisión legislativa relativa que se configura en el artículo 4º de la Ley 2010 al excluir a las personas jurídicas del *régimen de no responsables* del IVA es inconstitucional por cuanto vulnera el artículo 333 de la Constitución Política al establecer una restricción a la *libertad de empresa y competencia* dentro de un mercado en pie de igualdad y sin más límites para el ejercicio

de actividades económicas lícitas que la responsabilidad social y la protección de la competencia en sí misma, así, en **Sentencia C-492 de 2019** la Corte Constitucional reitero que *“es una obligación del Estado garantizar el cumplimiento de unos estándares básicos constitucionales que aseguren la vigencia efectiva de los derechos fundamentales: i) **para alcanzar de manera transparente un comercio justo y equitativo**; ii) **que el intercambio económico y comercial se desenvuelva en un plano de la igualdad real, responda a las particularidades de cada Estado y constituya un medio para lograr el bienestar general (fin esencial-social del Estado)**; iii) que se desenvuelva bajo el respeto y la promoción de los derechos civiles y políticos, así como económicos, sociales, culturales y ambientales (DESCA); iv) que no se desprotejan los sectores sensibles y vulnerables de la economía y de la sociedad, los derechos laborales y de la seguridad social, la alimentación, los derechos de los consumidores, la salud pública, la preservación y restablecimiento del ambiente sano; y se combata la pobreza extrema y el hambre, entre otros”*⁵⁰. (negrilla fuera del texto original)

En cuanto a la competencia en condiciones de mercado, en **Sentencia C-228- de 2010** el Tribunal Constitucional señaló que *“en criterio de la jurisprudencia analizada, existe competencia en un mercado cuando un conjunto de empresarios, en un marco normativo de igualdad de condiciones, ponen sus esfuerzos, factores empresariales y de producción, en la conquista de un mercado determinado, bajo el supuesto de la ausencia de barreras de entrada o de otras prácticas restrictivas que dificulten el ejercicio de una actividad económica lícita. En ese orden de ideas, el núcleo esencial del derecho a la libre competencia económica consiste en la posibilidad de acceso al mercado por parte de los oferentes sin barreras injustificadas”*⁵¹. (Subrayado fuera del texto original)

En este orden de ideas, las personas jurídicas que no cuentan con la *capacidad contributiva* para ser responsables del IVA compiten en condiciones desiguales de mercado con las personas naturales no responsables del IVA y con las sociedades de hecho que no se formalizan para evadir la obligación de recaudo y su posterior pago al fisco, esto se explica en que; **i)** los bienes y servicios ofertados por las personas jurídicas de baja *capacidad contributiva* van a ir gravados con el IVA y tendrán un precio final superior que incluye y se constituye con el valor agregado por concepto del impuesto, mientras que los bienes y servicios ofertados por personas naturales y las figuras asociativas de hecho tendrán un precio final menor ya que el precio de su producto o servicio no incluye ni se constituye con el valor agregado por concepto del impuesto; **ii) ante la anterior**

⁵⁰ Sentencia C-492 de 2019, M.P. José Fernando Reyes Cuartas.

⁵¹ Sentencia C-228- de 2010, M.P., Luis Ernesto Vargas Silva.

situación la persona jurídica se ve obligada a asumir ella misma dicho aumento en el precio de venta como un “costo” para que no disminuyan las ventas de sus bienes y servicios ante los menores precios de los competidores del *régimen de no responsables* o figuras asociativas de hecho y que tiene como efecto que el impuesto sea asumido no por el consumidor sino por el productor de bienes o prestador de servicios; *iii*) la medida afecta la neutralidad del tributo por cuanto hay una incidencia en el precio final de los productos ofertados por la persona jurídica con bajos volúmenes de venta, siendo desproporcionada e irrazonable la tendencia que se crea sobre el consumo, ya que este se va a orientar por los productos con menor precio final de las personas naturales no responsables y las figuras asociativas de hecho; *iv*) el factor tributario influye directa y negativamente en la elección de asociarse y escoger una figura asociativa para ejercer la libertad de empresa, esto se justifica en que como se presenta en la economía informal actualmente, para algunos agentes económicos no conviene asociarse y constituir una sociedad o s.a.s unipersonal porque inmediatamente sin consultarse su *capacidad contributiva* se le gravan diversos conceptos por el solo hecho de buscar seguridad jurídica en el agitado tráfico económico; *v*) finalmente es importante reiterar que muchas de estas personas que el fisco llama evasores en realidad son personas que buscan justificar y evadir las responsabilidades fiscales no siempre con dolo, sino muchas veces porque no cuentan con la capacidad económica, administrativa y operativa para hacer frente a obligaciones que de manera irrazonable y desproporcionadamente les impone el Estado, obligaciones que en últimas rebasan la capacidad económica y contributiva de los participantes del mercado.

Por todo lo anterior, esta censura considera contraria al orden constitucional la omisión legislativa relativa contenida en el artículo 4º de la Ley 2010 de 2019 en tanto establece una restricción a las personas jurídicas que no consulta criterios objetivos que justifiquen dicho sacrificio.

III. TERCERA SECCIÓN

3.1 Formulación del cargo tercero en concreto – concepto de la violación.

El artículo 74 de la Ley 2010 de 2019 que adiciona el libro VIII del Estatuto Tributario, vulnera el Preámbulo y los artículos 13, 95-9, 363 de la Constitución Política de Colombia, en relación con la **omisión legislativa relativa que se configura en la base gravable del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación**, ya que al estar integrada por la totalidad de ingresos brutos ordinarios y extraordinarios, no toma como ingresos gravables los realmente percibidos por el contribuyente, es decir sus ingresos

netos, que resultan de depurar los ingresos brutos de las devoluciones, descuentos y rebajas.

En este orden de ideas y teniendo en cuenta que lo que se alega en este **cargo tercero** es la inconstitucionalidad del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación por omisión legislativa relativa en uno de sus elementos esenciales, esta censura utilizará la siguiente metodología para la justificación y correcta exposición del mismo; **i)** se analizará la norma en cuestión; **ii)** se hará un breve repaso de los impuestos simplificados; **iii)** se identificará el elemento omitido por el legislador económico en la formulación del impuesto simple; **iv)** finalmente en este contexto se estudiarán los derechos y principios constitucionales que son objeto de limitación por la norma acusada.

3.2 Análisis de la norma demandada.

El impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación consagrado en el artículo 74 de la *Ley de Crecimiento Económico* 2010 de 2019 es un modelo de tributación al que pueden acceder tanto personas naturales residentes como jurídicas nacionales, que tiene como finalidad; **(i)** reducir las cargas formales y sustanciales, **(ii)** impulsar la formalidad; y **(iii)** facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes que voluntariamente se acojan a este régimen.

Dicho impuesto; **(i)** es un modelo de tributación opcional; **ii)** de determinación integral; **iii)** de declaración anual y anticipo bimestral; **iv)** que sustituye el impuesto sobre la renta e integra el impuesto nacional al consumo y el impuesto de industria y comercio consolidado, a cargo de los contribuyentes que opten voluntariamente por acogerse al mismo.

Conforme la **Sentencia C-493 de 2019**⁵² el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación constituye “*una herramienta que reduce los costos de las empresas de ser formales, en particular mitiga algunas Y barreras a la formalización [...] principalmente las relacionadas con la formalización laboral y tributaria, de tal forma que impulsa la formalización de negocios pequeños y medianos*”.

Dicha providencia también explica que “*a mayores niveles de formalidad tributaria, mayor será el número de empresas que pagan sus obligaciones tributarias, lo que implica un aumento en recaudo, y posibilita la disminución de impuestos o tasas. Por otra parte, frente a mayores niveles de formalidad laboral, menores serán los gastos del Gobierno asociados al pago de servicios subsidiados. Los beneficios de la formalidad laboral y tributaria se traducen en una ampliación del espacio fiscal para el*

⁵² Sentencia C-493 de 2019, M.P. Carlos Bernal Pulido.

Gobierno, que le permitirá mayores niveles de inversión y la provisión de más y mejores bienes públicos”.

3.3 Impuestos simplificados – alternativa de tributación en el impuesto de renta y otros impuestos.

La censura no pretende renegar y hacer una crítica general del “simple”, como es bien sabido por la Doctrina en ocasiones por conveniencia económica, el legislador puede crear impuestos “opcionales” que no se liquidan sobre la renta líquida, es decir, impuestos que no consultan en estricto sentido la *capacidad contributiva* del agente económico. Estos tributos simplificados encuentran justificación en al menos tres razones; *i)* si bien el impuesto simplificado no consulta el enriquecimiento efectivo del agente, esto se compensa con alícuotas más bajas que en el régimen ordinario de renta; *ii)* aunque en base a simulaciones y comparaciones con el régimen ordinario de renta se ha demostrado que estos impuestos simplificados no convienen *stricto sensu* a todos los contribuyentes que cumplan la condiciones para pertenecer a dicho modelo de tributación⁵³, resultan inevitablemente atractivos y plausibles como política fiscal en cuanto los destinatarios principales de la norma son personas al margen de la acción fiscal del Estado, lo que deriva tanto en un aumento eficaz del recaudo, así como en una disminución importante de la carga fiscal para el pequeño contribuyente, azotado más que nunca por la coyuntura económica y sanitaria; *iii)* estudios de los diferentes sectores de la economía en base a la renta de sus agentes para la fijación de las tarifas, tienen como efecto atenuar la incidencia negativa del impuesto al principio de *equidad*. Como se verá *infra* el legislador rebasa los criterios anteriores en la fijación de la base gravable del impuesto simple e incide desproporcionalmente en el principio de *equidad* al grabar los *ingresos brutos* y no los *ingresos netos*, es decir, lo *realmente obtenido* por el contribuyente durante su ejercicio económico.

En cuanto a lo que se entiende por ingresos netos, el Estatuto Tributario en su artículo 26 establece que “*de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan*

⁵³ Julio Fernando Alvarez Rodriguez y Samuel Eduardo Salinas Supelano, *RÉGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN, ¿Le conviene este sistema?*, Bogotá, Edit., Legis, 2020. Los autores después de hacer un análisis sobre los diferentes elementos que integran el régimen de tributación “simple” plantean a partir de simulaciones, distintas hipótesis a partir de las cuales se puede corroborar si a un contribuyente le conviene abandonar el régimen ordinario de tributación y optar por el impuesto simplificado.

las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos”.⁵⁴

3.4 Principios de justicia, igualdad y equidad en materia tributaria – jurisprudencia.

La Corte Constitucional en reiterada jurisprudencia ha establecido que para la regulación y fijación de los elementos esenciales de la obligación tributaria, el legislador económico debe tener en cuenta el respeto por los derechos fundamentales de las personas y ajustarse a los principios constitucionales que orientan el sistema tributario, así en **sentencia C-643 de 2002**⁵⁵ dijo la Corte:

“Por otra parte, bien se sabe que el constituyente ha determinado los principios con arreglo a los cuales debe regularse el sistema tributario. Tales principios son, por una parte, los de legalidad, certeza e irretroactividad y, por otra, los de equidad, eficiencia y progresividad.

Los primeros están consagrados en el artículo 338 de la Carta. De acuerdo con el principio de legalidad, todo tributo requiere de una ley previa que lo establezca y la competencia para imponerlo radica en el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos municipales como órganos de representación popular. En virtud del principio de certeza, la norma que establece el impuesto debe fijar el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa. Y en razón del principio de irretroactividad, la ley que impone un impuesto no puede aplicarse a hechos generadores ocurridos antes de su vigencia.

De otro lado, los principios de equidad, eficiencia y progresividad del sistema tributario están consagrados en el artículo 363 del Texto Superior. El principio de equidad tributaria es la manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia y por ello proscribire formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados tanto por desconocer el mandato de igual

⁵⁴ ARTICULO 26. La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.

⁵⁵ Sentencia C-643 de 2002, M. P. Jaime Córdova Triviño.

regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual. El principio de progresividad compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el contribuyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente. Finalmente, el principio de eficiencia implica que debe existir una relación de equilibrio entre los costos que la administración debe asumir para el recaudo del tributo y las sumas recaudadas, es decir, se trata de generar el mayor recaudo al menor costo.”

Respecto al **principio de justicia tributaria** como síntesis de los límites constitucionales al poder de imperio del Estado, la Corte en su **Sentencia C-060 de 2018** reiteró que “el principio de justicia tributaria, por su parte, ha sido interpretado como una síntesis de todas las exigencias constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado (CP art 95-9). Además de incorporar las exigencias de equidad y progresividad antes mencionadas, también reclama un sistema tributario eficiente, capaz de asegurar un efectivo control de la recaudación de los dineros públicos. Así pues, al lado de la equidad y la progresividad, la eficiencia también constituye un componente medular de la justicia tributaria, dado que la ineficiencia en el recaudo de los tributos puede generar una injusta distribución de la carga fiscal, en tanto el incumplimiento de sus obligaciones impositivas por parte de algunos contribuyentes conduce a que el sostenimiento de los gastos e inversiones públicas sólo se haga a costa de los contribuyentes cumplidos”.^{56 57} (Subrayado fuera del texto original)

En cuanto al margen de configuración legislativa en la definición de lo que constituye **ingreso gravable**, para efectos del impuesto sobre la renta, el alto Tribunal en **Sentencia C-052 de 2016** resalto que “la Constitución prevé, en efecto, que todas las personas tienen el deber de contribuir con los gastos e inversiones del Estado “dentro de conceptos de justicia y equidad” (CP art

⁵⁶ Sentencia C-060 de 2018 antes citada.

⁵⁷ Sobre los alcances del principio de justicia tributaria ver sentencias C-690 de 1996, C-252 de 1997, C-1060 de 2001, C-492 de 2015, C-060 de 2018 y C-059 tde 2019 entre otras.

95-9), e igualmente dice que el sistema tributario se funda en los principios de “equidad, eficiencia y progresividad” (CP art 363). En consecuencia, si bien el legislador cuenta con un marco constitucional suficientemente amplio para determinar los criterios definitorios de un ingreso, y cuáles ingresos constituyen la renta gravable, al mismo tiempo tiene también límites, pues no puede tomar decisiones sobre estas cuestiones que vulneren los principios de equidad, progresividad, equidad y justicia, además de que debe respetar las restantes previsiones constitucionales”.⁵⁸ (Subrayado fuera del texto original)

Para la definición de lo que constituye un ingreso gravable o que debe ser entendido por renta, esta censura no pretende establecer un paradigma o justificarse desde posiciones doctrinales de lo que para el derecho tributario colombiano deben representar estos conceptos juridico-financieros, lo que sí resulta claro y demanda obediencia conforme a la mencionada **Sentencia C-052 de 2016** es la obligación constitucional del legislador económico de respetar los principios superiores que orientan el sistema tributario a la hora de determinar los criterios definitorios de ingreso y renta gravable.

Omisión legislativa relativa en la base gravable del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – sacrificio irrazonable y desproporcionado al principio de equidad al no tomar como base gravable los ingresos netos.

Conforme la regla de la **sentencia C-833 de 2013**⁵⁹, esta censura identifica los ingresos netos como la condición que de acuerdo a la jurisprudencia constitucional resulta esencial para armonizar la base gravable del impuesto

⁵⁸ Sentencia C-052 de 2016, M.P. María Victoria Calle Correa.

⁵⁹ “En ese orden de ideas, esta Corporación ha establecido que, además de los requisitos de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia, para evaluar la procedencia de cargos por omisión legislativa relativa el demandante debe satisfacer unas cargas argumentativas específicas, a saber:

(i) exista una norma sobre la cual se predique necesariamente el cargo; (ii) que la misma excluya de sus consecuencias jurídicas aquellos casos que, por ser asimilables, tendrían que estar contenidos en el texto normativo cuestionado, o que el precepto omita incluir un ingrediente o condición que, de acuerdo con la Constitución, resulta esencial para armonizar el texto legal con los mandatos de la Carta; (iii) que la exclusión de los casos o ingredientes carezca de un principio de razón suficiente; (iv) que la falta de justificación y objetividad genere para los casos excluidos de la regulación legal una desigualdad negativa frente a los que se encuentran amparados por las consecuencias de la norma; y (v) que la omisión sea el resultado del incumplimiento de un deber específico impuesto por el constituyente al legislador. Además de los anteriores criterios, en algunos pronunciamientos la Corte ha precisado que también es menester tener en cuenta: (vi) si la supuesta omisión emerge a primera vista de la norma” propuesta, o (vii) si se está más bien, ante normas completas, coherentes y suficientes, que regulan situaciones distintas. (M.P. María Victoria Calle Correa)

unificado bajo el régimen simple de tributación con los mandatos superiores de la Carta, es decir, el legislador en la fijación de los elementos de la obligación sustancial tributaria de manera irrazonable y desproporcionada toma como base gravable del impuesto simple los ingresos brutos ordinarios y extraordinarios, cuando conforme a los mandatos constitucionales lo plausible sería que esta estuviera integrada por los ingresos netos, entendiéndose estos como aquellos depurados de rebajas, devoluciones y descuentos. En este orden de ideas, resulta idóneo, necesario y proporcional que mediante sentencia de integración la Corte Constitucional condicione el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación en el entendido de que “*para la determinación del impuesto, de los ingresos brutos ordinarios y extraordinarios se podrán restar las rebajas, las devoluciones y los descuentos*”, lo cual se pasa a justificar a continuación:

- (I) Cuando no se permite al contribuyente restar de los ingresos brutos las devoluciones, las rebajas y los descuentos, es decir tomar como base gravable lo *realmente obtenido* por el contribuyente, sus ingresos netos, el legislador desconoce de manera irrazonable y desproporcionada el principio de *equidad* en su dimensión *vertical* ya que la carga tributaria entre los diferentes destinatarios de la norma no se distribuye conforme algún criterio objetivo, v. gr. *capacidad contributiva, enriquecimiento efectivo, lo realmente obtenido* por el agente económico.
- (II) El impuesto simple puede tener efectos indeseables y varias hipótesis de regresividad por cuanto no permite depurar su base gravable, pero lo que interesa al caso concreto son los supuestos donde el pequeño empresario le devuelven su mercancía y donde el contribuyente simple da descuentos y rebajas a sus clientes, de común ocurrencia en la coyuntura económica y sanitaria actual que atraviesa el orbe, donde el empresario, tanto grandes como pequeños, hacen más uso que nunca de estas figuras.
- (III) El legislador carece de razón suficiente para omitir como base gravable del impuesto unificado los ingresos netos e ignorar el criterio objetivo de lo *realmente obtenido* por el contribuyente en el diseño de la base gravable (*equidad vertical*). Como se ha manifestado a lo largo de esta sección, si los fines constitucionales que el legislador económico invoca para la existencia del régimen simple son validos, es irrazonable que no tenga en cuenta como

mínimo el criterio de lo *realmente obtenido*⁶⁰ por el contribuyente a la hora de establecer uno de los elementos esenciales de la obligación tributaria, esto es la base gravable, que como se desprende de la ya mencionada **Sentencia C-052 de 2016**, implica de parte del legislador el respeto y la observancia de los principios superiores en la fijación de los criterios definitorios de ingreso y renta gravable.

- (IV) La falta de objetividad y justificación en el diseño de la base gravable del impuesto unificado genera una asimetría en la distribución de cargas y gravámenes fiscales (*equidad horizontal*) ya que el contribuyente al que le devuelven mercancías y da rebajas y descuentos a sus clientes, termina pagando el mismo valor por concepto de impuesto simple que aquellas personas a la que no les devolvieron las mercancías, y tampoco dan descuentos y rebajas a sus clientes, es decir, al legislador no le importa si el contribuyente obtuvo alguna utilidad o pérdida que aumente o disminuya su patrimonio neto durante su ejercicio económico (*capacidad contributiva*), pero tampoco le importa tener en cuenta lo que realmente percibió el contribuyente durante su ejercicio económico a la hora de establecer el gravamen.

En este orden de ideas, se encuentra la omisión en la base gravable del impuesto simplificado como una restricción irrazonable a los principios de *justicia, igualdad y equidad* (Pre, arts. 13, 95-9, 363 C.P.), y una carga desproporcionada frente al contribuyente que no es soportable ni exigible. Omitir los ingresos netos como base gravable del impuesto simple representa un sacrificio extremo a estos principios y les resta eficacia como máximas constitucionales que orientan el poder de imposición..

Aclarado esto, la Censura pasa a cuestionar la razonabilidad de la omisión.

⁶⁰ Juan Camilo Restrepo Salazar y Mauricio A. Plazas Vega, *LA LEY DE FINANCIAMIENTO 1943 DE 2018, Una Visión de Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Bogotá, Edit., Temis, 2019. Los maestros del derecho de la Hacienda Pública al referirse sobre la base gravable del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación concluyen que “*La base gravable no debe estar constituida por los ingresos brutos porque no corresponden a lo que realmente percibe el contribuyente debido a que, cómo se sabe, los ingresos brutos se depuran con las rebajas, los descuentos y las devoluciones, con lo cual se obtienen los ingresos netos, que deberían ser lo considerados como base gravable*”.

- (V) El valor constitucional abstracto de los principios restringidos por la actitud pasiva adoptada por el Congreso es muy alto, como se menciona *supra*, el legislador literalmente abandona cualquier criterio objetivo en la fijación de la base gravable del impuesto simplificado.
- (VI) Concretamente el grado de afectación a estos principios es intenso, el legislador ni siquiera consulta lo *realmente obtenido* por el contribuyente para la fijación de la obligación tributaria, es decir, no le interesa crear un sacrificio extremo con tal de aumentar el nivel de ingresos de origen tributario.
- (VII) Es más probable que en el estado actual la medida no alcance los fines constitucionales que se propone, existe evidencia empírica de que el impuesto unificado tiene defectos graves, no hay que hacer grandes cálculos matemáticos para darse cuenta que si al contribuyente le devuelven la mercancía o da rebajas y descuentos su ingreso *realmente obtenido* en comparación con su ingreso gravado es menor.

Teniendo en cuenta las consideraciones *ad supra*, para esta censura resulta irrazonable y desproporcionada la omisión relativa en la base gravable del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación, en efecto; *i*) la omisión que se configura en la base gravable no es potencialmente adecuada o idónea para la consecución de los fines que busca el legislador; *ii*) es innecesaria porque existen otros mecanismos menos invasivos con el contribuyente y los mandatos constitucionales como tomar de base gravable los *ingresos netos* y no los *ingresos brutos*; *iii*) la omisión es abiertamente desproporcionada *stricto sensu* ya que degenera el medio en una arbitrariedad que afecta los principios de *justicia, igualdad y equidad* en mayor proporción que los fines que pretende satisfacer, es decir, aumentar los ingresos tributarios, reducir la informalidad, reactivar la actividad productiva y estimular la demanda agregada.

El gobierno lanzó con bombos y platillos el “simple” como panacea para los pequeños empresarios, que terminó resultando en la incertidumbre de los contribuyentes cuando se presentaron los formularios para la liquidación del anticipo bimestral donde se omite la posibilidad de afectar los ingresos brutos con las respectivas rebajas, devoluciones o descuentos en ventas. Hipótesis donde al contribuyente le devuelven las mercancías o se ve

obligado a dar descuentos y rebajas para liberar inventario o ante la necesidad de liquidez, no devienen en subjetivas, por el contrario, son el pan de cada día en la lucha que vive el pequeño empresario en la actual coyuntura económica y sanitaria donde desenvuelve su actividad empresarial. Parece más bien que el legislador olvida que del grueso de las MIPYMES depende la estabilidad de muchas variables de tipo macroeconómico, como los niveles de crecimiento, producción, indicadores del mercado laboral, exportaciones, entre otros.

Con profunda lástima se puede observar cómo estamos aún muy lejos de una Hacienda Pública dotada de instrumentos modernos de justicia y equidad, muy en especial por los niveles de gasto en permanente expansión que demanda no solo la crisis económica y de salud pública que enfrenta el país, sino también por la mala focalización y evaluación de este, en especial del gasto social, que más bien nos acercan a la orilla donde las políticas fiscales lejos de tener en cuenta al ciudadano colombiano de a pie y al pequeño empresario en el sentido de una correcta distribución de las cargas tributarias y una justa y racional redistribución del ingreso, solo tienen en cuenta la obtención de recursos para un Estado condenado por las malas gestiones presupuestales y de gasto público, el cual trata y seguirá tratando muchas veces de justificar la imposición de tributos a cualquier costo social.

Finalmente, para esta censura no resulta de recibo que se justifiquen los defectos del régimen simple aduciendo que es opcional, a estas alturas es *vox populi* que la deliberación de los tributos en Colombia es pobre y mediada por intereses particulares, que el efecto del sistema tributario en la economía colombiana es altamente regresivo, en especial cuando se examina la vergonzosa redistribución del ingreso después de impuestos a través del coeficiente de GINI⁶¹ (0,874 para 2017), así como que la presión fiscal en Colombia sobre el contribuyente y la pluralidad de obligaciones sobre el recaudo y pago de los tributos al Estado es muchas veces asfixiante y que en gran medida recae sobre los pequeños y medianos empresarios. La censura no reniega de este tipo de iniciativas, por el contrario políticas fiscales bien diseñadas, respetuosas de un orden constitucional justo, deliberadas a conciencia y con sabiduría en el seno de las cámaras legislativas, donde las

⁶¹ En 2017 para las personas jurídicas la concentración del ingreso en el decil 10 de la distribución del ingreso fue la misma antes y después impuestos, con un coeficiente de GINI de 0,874 para dicho año. GARAY, LUIS JORGE & ESPITIA, JORGE ENRIQUE. *Dinámicas de las tdesigualdades en Colombia: En torno a la economía política en los ámbitos socioeconómico, tributario y territorial*. Bogotá D.C.: Ediciones Desde Abajo, 2019.

leyes consulten la *capacidad contributiva* de los agentes económicos, es lo que necesita y demanda cualquier sistema tributario que se precie de ser medio justo y racional para alcanzar los fines constitucionalmente valiosos que se propone una sociedad civilizada, no políticas fiscales con el único criterio de aumentar el recaudo tributario.

Por lo anterior, la omisión legislativa relativa contenida en el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019 es contraria al orden constitucional en tanto establece una restricción irrazonable y desproporcionada a los principios de *justicia, igualdad y equidad*, restricción que no responde a criterios objetivos que justifiquen dicho sacrificio. En este orden de ideas, se solicita respetuosamente a este Tribunal Constitucional, se declare exequible el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación, en el entendido de que *“para la determinación del impuesto, de los ingresos brutos ordinarios y extraordinarios se podrán restar las rebajas, las devoluciones y los descuentos”*.

IV. CUARTA SECCION

4.1 Concepto de la violación.

La cuarta sección de este escrito desarrolla el **cargo cuarto**, un reproche contra la expresión ***“La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) no requerirá pronunciamiento de otra autoridad judicial o administrativa para el efecto.”*** contenida en el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019, la cual vulnera los artículos 13, 29, 83, 113 y 229 de la Constitución Política de Colombia cuando faculta de manera irrazonable y desproporcionada a la DIAN para que sin ningún tipo de garantía procesal y de respeto al principio de *buena fe*, el funcionario de la administración tributaria determine a su arbitrio la existencia de los elementos que configuran una relación de trabajo subordinado y decida si se debe expulsar o no del régimen simple de tributación a *“las personas naturales residentes en el país que en el ejercicio de sus actividades configuren los elementos propios de un contrato realidad laboral o relación legal y reglamentaria de acuerdo con las normas vigentes”*, contrariando abiertamente los principios y garantías al *debido proceso*, el *acceso digno a la administración de justicia*, la *buena fe del contribuyente* y el principio de *separación de los poderes*.

Para justificar el problema jurídico constitucional que plantea este cargo cuarto, la censura; **i)** hará una breve referencia a la doctrina constitucional de

la Corte sobre el *debido proceso* y el *acceso a la administración de justicia* como derecho fundamental, **ii)** a la presunción constitucional de *buena fe* que tienen los particulares ante la administración pública; **iii)** se examinará la jurisprudencia orgánica del Tribunal Constitucional en cuanto a la *separación de los poderes* y el alcance de la *jurisdicción coactiva* en Colombia; **iv)** se identificará el alcance de la disposición acusada y en este contexto se evidenciarán los derechos y principios constitucionales que son objeto de limitación por esta.

4.2 Derechos fundamentales al debido proceso, a la defensa y de acceso a la administración de justicia como límites a la potestad normativa del legislador.

El poder legislativo está sujeto a límites y restricciones en el Estado Constitucional, entre ellos los principios, derechos y garantías al *debido proceso*, a la *defensa* y de *acceso a la administración de justicia* (arts. 29 y 229 C.P.), los cuales se erigen como límites generales a la potestad de configuración normativa del Legislador y como parámetros constitucionales para verificar la racionalidad, proporcionalidad y razonabilidad del producto final de este proceso de creación normativa, la ley. En este sentido el alto Tribunal Constitucional en **Sentencia C-163 de 2019**⁶², señaló que “*el debido proceso no solo delimita un cauce de actuación legislativo dirigido a las autoridades sino que también constituye un marco de estricto contenido prescriptivo, que sujeta la producción normativa del propio Legislador*”, y en cuanto al órgano legislativo indicó que “*en este sentido, al Congreso le compete diseñar los procedimientos en todas sus especificidades, pero no está habilitado para hacer nugatorias las garantías que el Constituyente ha integrado a este principio constitucional*”.

En cuanto a los derechos constitucionales que comporta el derecho fundamental al *debido proceso* la jurisprudencia de la Corte Constitucional a manera de reiteración en la mencionada providencia destacó que el sistema de garantías procesales presupone los derechos fundamentales a la *defensa* y de *acceso a la administración de justicia*, así como las garantías mínimas de *presentación, controversia y valoración probatoria*, y que “*esto se hace efectivo cuando los servidores públicos a los cuales confía la Constitución la tarea de administrar justicia, ejercen funciones separadas de aquellas atribuidas al Ejecutivo y al Legislativo y la decisión se fundamenta en los*

⁶² Sentencia C-163 de 2019, M.P. Diana Fajardot Rivera.

hechos del caso y las normas jurídicas aplicables”.⁶³ (Subrayado fuera del texto original)

Ya en el plano laboral la jurisprudencia constitucional ha sido precisa al señalar que en cuanto a la existencia y prueba de un contrato realidad, va a ser el juez laboral (o constitucional) quien verificará la existencia de los elementos esenciales que integren el vínculo laboral, así en su **sentencia C-665 de 1998**, dijo la corte:

“será el juez, con fundamento en el principio constitucional de la primacía de la realidad sobre las formalidades establecidas por los sujetos de las relaciones laborales, quien examine el conjunto de los hechos, por los diferentes medios probatorios, para verificar que ello es así y que, en consecuencia, queda desvirtuada la presunción”.⁶⁴(Negrilla fuera del texto original)

Presunción de buena fe ante la administración pública.

Conforme la **Sentencia C-225 de 2017**, la Constitución Política en su artículo 83:

“incluye un mandato de actuación conforme a la buena fe para los particulares y para las autoridades públicas, aunque se presume que se actúa de esta manera en las gestiones que los particulares realicen ante las autoridades del Estado, como contrapeso de la posición de superioridad de la que gozan las autoridades públicas, en razón de las prerrogativas propias de sus funciones, en particular, de la presunción de legalidad de la que se benefician los actos administrativos que éstas expiden”.

En el mismo orden de ideas, agregó:

“delimita el ámbito de aplicación de la presunción constitucional de buena fe a i) las gestiones o trámites que realicen (ii) los particulares ante las autoridades públicas, por lo que su ámbito de aplicación no se extiende, por ejemplo, a las relaciones jurídicas entre particulares. Se trata de una medida de protección de las personas frente a las

⁶³ El Tribunal Constitucional reitera las Sentencias C-980 de 2010, C-341 de 2014 y C-496 de 2015.

⁶⁴ Sentencia C-665 de 1998, M.P. Hernando Herrera Vergara.

*autoridades públicas, que se concreta, entre otros asuntos, en la prohibición de exigir en los trámites y procedimientos administrativos, declaraciones juramentadas o documentos autenticados, ya que esto implicaría situar en cabeza del particular la carga de demostrar la buena fe en la gestión, de la que constitucionalmente se encuentran exentos. Esta presunción invierte la carga de la prueba y radica en cabeza de las autoridades públicas la demostración de la mala fe del particular, en la actuación surtida ante ella”.*⁶⁵

Colaboración armónica de los poderes en Colombia – jurisdicción coactiva.

Si bien la Constitución de 1991 otorga poderes y funciones separadas a las ramas del poder público (art. 113 C.P.), no es menos cierto que esta separación artificiosa no es absoluta en ninguna democracia que se precie realmente de ser justa, así, el constituyente erigió mecanismos de cooperación y control armónicos, como también dotó al legislador con instrumentos para la confección de elementos que integren y complementen estos mecanismos, sin embargo como puntualizó el Tribunal Constitucional en su **Sentencia C-630 de 2014**, *“al diseñar estas herramientas que permiten que los órganos del poder cooperen y se controlen mutuamente, el legislador no sólo debe respetar las esferas de competencias atribuidas por la Constitución a cada órgano del poder público, sino que debe además definir con precisión los respectivos ámbitos de competencias, y establecer las funciones correspondientes”*.⁶⁶

En cuanto a la jurisdicción coactiva, “privilegio exorbitante” de que goza la administración de ser juez y parte para realizar cobros directos sin que medie decisión judicial, no puede traerse al plano contractual, abrir la posibilidad para que funcionarios de la administración sean jueces y decidan sin ningún tipo de garantía constitucional sobre la existencia de los elementos esenciales de una relación de trabajo subordinado, como acontece en el presente caso.

Para ciertos grupos puede ser bien visto que la administración tributaria tenga poderes “exorbitantes” para así poder financiar los proyectos del Estado, pero como se desprende de las **Sentencias C-666 de 2000**⁶⁷ y **C-224**

⁶⁵ Sentencia C-225 de 2017, M.P. Alejandro Linares Cantillo.

⁶⁶ Sentencia C- 630 de 2014, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

⁶⁷ Sentencia C-666 de 2000, M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

de 2013⁶⁸, “la finalidad de la jurisdicción coactiva consiste en recaudar en forma rápida las deudas a favor de las entidades públicas, para así poder lograr el eficaz cumplimiento de los cometidos estatales”. De hecho en la primera sentencia anteriormente mencionada si bien el caso no gira en torno al contrato de trabajo, la sentencia si versaba sobre la extensión de facultades coactivas a temas contractuales con los particulares. En esa ocasión dijo la Corte:

“Conferir dicha facultad excepcional a entes del indicado carácter para hacer cumplir obligaciones contractuales viola el principio de equidad respecto de las partes comprometidas en un conflicto (artículo 13 de la Carta), ya que es importante destacar que, dados los fines que persiguen las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta, éstas suelen competir en igualdad de condiciones con los particulares. Así, pues, la conversión de las entidades vinculadas en "jueces" y partes puede afectar el equilibrio de las relaciones entre aquéllas y los particulares, con quienes compiten libremente en actividades industriales y comerciales.

Debe recalcar que las actividades generalmente atribuidas por la ley a las entidades vinculadas corresponden, consideradas materialmente, a actos de gestión y no de autoridad y, por ello, aquéllas no deben estar investidas de una atribución exorbitante que, como se explicó con anterioridad, está ligada al concepto de imperio del Estado. En estos eventos, los conflictos que se presenten con los particulares deben llevarse a los estrados judiciales, con el fin de respetar el debido proceso y los principios de imparcialidad y de juez natural (artículo 29 Ibidem).”

Por lo anterior resulta pertinente entrar a evaluar la facultad que el legislador otorga a la DIAN para determinar los elementos esenciales de la relación de trabajo subordinado, es decir el poder judicial para que la administración tributaria, en caso de tener un conflicto con un particular relacionado con la existencia de un contrato de trabajo o relación legal y reglamentaria, aquella pueda, sin que medie otra decisión administrativa o judicial, expulsar al contribuyente del régimen simple.

⁶⁸ Sentencia C-224 de 2013, M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

4.3 La facultad que el legislador otorga a la DIAN es irrazonable y desproporcionada frente al contribuyente.

Como menciona la norma censurada, al régimen simple no pueden pertenecer las personas naturales residentes en el país que en el ejercicio de sus actividades configuren los elementos propios de un contrato realidad laboral o relación legal y reglamentaria de acuerdo con las normas vigentes. De lo anterior se desprende que la persona natural con residencia en Colombia, que durante su actividad económica este vinculada mediante contrato de trabajo o tenga un vínculo legal y reglamentario con una entidad pública, no puede pertenecer al régimen simple, es decir no podrá inscribirse o será expulsada del régimen simple de tributación.

El problema jurídico constitucional radica en la facultad que el legislador de manera irrazonable y desproporcionada, autoriza a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para que sin requerir pronunciamiento de autoridad judicial, pueda expulsar a una persona del régimen simple si el funcionario administrativo así lo desea.

En este orden de ideas, la facultad que el legislador otorga a la DIAN:

- 1. Vulnera los artículos 29 y 229 superiores**, específicamente desconoce garantías de orden constitucional como; *i) el derecho fundamental al juez natural*, ya que es el juez laboral (o constitucional) y no un funcionario de la administración tributaria quien a través de los diferentes medios probatorios, y fundado en la sana crítica de los hechos y las pruebas, verifique de manera razonable y proporcionada la existencia de los elementos esenciales que configuran la relación de trabajo subordinado, y así en consecuencia, quede desvirtuada la presunción de que habla el artículo 24 del Estatuto Laboral⁶⁹; *ii) el derecho fundamental a la defensa*, ya que la DIAN no despliega todos los medios legítimos y adecuados para que el contribuyente pueda ser oído y obtenga una decisión favorable en cuanto a su acceso y permanencia dentro del régimen simple de tributación, de hecho de la norma se desprende objetivamente la facultad otorgada a la administración tributaria para que a su arbitrio pueda negar al contribuyente el acceso o la permanencia en el régimen simple. En este punto la censura no se refiere al uso de recursos en

⁶⁹ ARTICULO 24. PRESUNCION. Se presume que toda relación de trabajo personal está regida por un contrato de trabajo.

sede administrativa, se refiere es a la facultad “exorbitante” que se otorga a la administración tributaria para tomar decisiones en algo tan delicado como los elementos esenciales de la relación de trabajo subordinado, donde es el juez laboral el llamado a determinar a través de un proceso, la existencia o no de elementos que den indicios claros que entre dos personas o entre el Estado y una persona hay un vínculo de esta naturaleza; y; *iii) el derecho fundamental a la independencia del juez*, ya que la DIAN tiene la facultad exorbitante de transformarse en juez y parte para decidir si el contribuyente en el ejercicio de sus actividades configura los elementos propios de un contrato realidad o de una relación legal y reglamentaria. Resulta inevitable que surjan preguntas y dudas sobre las nuevas facultades que el legislador económico otorga al aparato burocrático más extendido del país; ¿Qué garantías procesales tiene el contribuyente de que la decisión de la administración no es arbitraria si esta no tiene las mismas obligaciones que tiene un juez para determinar la existencia de un determinado negocio jurídico celebrado entre particulares? ¿qué medios probatorios usa la DIAN para tener certeza de que el contribuyente ejerce una actividad bajo continua subordinación? ¿qué garantiza que la decisión de la DIAN se base en criterios de racionalidad, proporcionalidad y razonabilidad? ¿qué consecuencias tiene para el contribuyente si la decisión de la DIAN es tenida en cuenta por otro ente adscrito al Ministerio de Hacienda como es la Unidad de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales –UGPP– en sus procesos de fiscalización?. Lo único que garantiza dar este tipo de facultades a la administración en desmedro de la justicia y los derechos fundamentales del contribuyente es que los funcionarios puedan en muchos casos y basados en pruebas indirectas e indiciarias, llegar a razonamientos contruidos a partir de premisas subjetivas que no se pueden considerar suficientes para determinar la existencia de una relación de trabajo subordinado y crear consecuencias jurídicas que, contrario a los fines de la norma de crecimiento económico, pueden resultar desproporcionadas y afectar negativamente a los pequeños agentes de la economía..

2. **Vulnera el artículo 83 superior.** Esta facultad crea sobre el contribuyente una presunción de mala fe, de que miente y esconde que es partícipe de una relación de trabajo subordinado. La gestión que adelanta el contribuyente para el pago de los impuestos se ve empañada por una facultad arbitraria que le permite a la DIAN

suponer que existe algo tan delicado como una relación de trabajo subordinado y anular al contribuyente si así lo desea. Si la DIAN presume la mala fe del contribuyente, esta tiene la carga de la prueba de demostrar porqué el contribuyente está actuando de mala fe, lo cual únicamente puede ser probado y decidido por un verdadero juez habilitado por la Constitución, y no un juez que a su vez es parte en la controversia.

3. **Transgrede el mandato del artículo 113 superior.** Como se mencionó *supra*, el “privilegio exorbitante” de que goza la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de ser juez y parte para realizar cobros directos sin que medie decisión judicial no puede traerse al plano contractual, abrir la posibilidad para que funcionarios de la administración tributaria sean jueces y decidan sin ningún tipo de garantía constitucional sobre los elementos esenciales de una relación de trabajo subordinado, desbordan el principio de *separación de los poderes* y el marco de competencia del legislador, creando restricciones que no son exigibles ni soportables a los contribuyentes.
4. **El legislador vulnera el principio de equidad (arts. 95-9, 363 C.P.);**
i) en su **dimensión horizontal**, ya que permite que la DIAN pueda tratar de manera diferente a los contribuyentes que antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, es decir que contribuyentes que cumplen con los mismos requisitos para pertenecer al régimen simple de tributación de que habla el artículo 74 de la Ley 2010 en su parágrafo 3º, no van a quedar situados en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones si la DIAN expulsa de manera injusta y arbitraria a uno de ellos⁷⁰; y *(ii)* en su **dimensión vertical**, ya que el

⁷⁰ PARÁGRAFO 3o. Deberán registrarse como responsables del IVA quienes realicen actividades gravadas con el impuesto, con excepción de las personas naturales comerciantes y los artesanos, que sean minoristas o detallistas, los pequeños agricultores y los ganaderos, así como quienes presten servicios, siempre y cuando cumplan la totalidad de las siguientes condiciones:

1. Que en el año anterior o en el año en curso hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de la actividad, inferiores a 3.500 UVT.
2. Que no tengan más de un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejerzan su actividad.
3. Que en el establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles.
4. Que no sean usuarios aduaneros.

legislador, al facultar a la DIAN para expulsar al contribuyente de quien presume configura una relación de trabajo subordinado, no está distribuyendo la carga tributaria de manera tal que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota por concepto de impuestos.

Por estas consideraciones, así como la restricción a los derechos fundamentales al *debido proceso* y la *igualdad* y a los principios constitucionales de *buena fe* y *separación de los poderes* (Pre, arts. 13, 29, 83, 95-9, 113 y 363 C.P.), para esta censura resulta irrazonable y desproporcionada la facultad que el legislador otorga a la administración tributaria de expulsar a los contribuyentes que en el ejercicio de sus actividades económicas den a presumir a la DIAN que en sus relaciones se configuran los elementos propios de un contrato realidad laboral o relación legal y reglamentaria sin que medie decisión de autoridad judicial, en efecto; *i)* la medida es prohibida por los principios constitucionales mencionados, por lo que no es potencialmente adecuada ni idónea para la consecución de los fines propuestos por el legislador económico; *ii)* es innecesaria porque existen otros mecanismos menos invasivos con el contribuyente y los mandatos constitucionales para dilucidar la existencia de una relación de trabajo subordinado, v. gr. la jurisdicción laboral o de lo contencioso administrativo; *iii)* la medida es desproporcionada *stricto sensu* ya que degenera directamente en una arbitrariedad que afecta y restringe principios de orden constitucional en mayor proporción que los fines que pretende satisfacer, es decir, aumentar los ingresos tributarios, reducir la informalidad y reactivar la producción nacional y estimular la demanda agregada..

En este orden de ideas, se solicita respetuosamente a esta Corte Constitucional que declare inexecutable la expresión “*La Dirección de Impuestos Aduanas Nacionales (DIAN) no requerirá pronunciamiento de otra autoridad judicial o administrativa para el efecto,*” contenida en el artículo 74 de la ley 2010 de 2019. De manera subsidiaria, y en caso de que esta Honorable Corporación no encuentre motivos para declarar la inconstitucionalidad de dicha expresión, se solicita se declare su

5. Que no hayan celebrado en el año inmediatamente anterior ni en el año en curso contratos de venta de bienes y/o prestación de servicios gravados por valor individual, igual o superior a 3.500 UVT.

6. Que el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año, provenientes de actividades gravadas con el impuesto sobre las ventas (IVA), no supere la suma de 3.500 UVT.

exequibilidad condicionada, señalando la debida interpretación constitucional y aplicación que deberá realizarse de la misma.

V. QUINTA SECCIÓN

5.1 *Concepto de la violacion.*

El **cargo quinto** se dirige contra la expresión **micro-mercados**, contenida en el artículo 74 de la ley 2010 de 2019 que sustituye el libro VIII del Estatuto Tributario, por vulnerar el artículo 338 de la Norma Fundamental al carecer de certeza y dejar indeterminado un elemento específico del hecho generador de la obligación sustancial tributaria, ya que la tarifa del impuesto depende de los ingresos brutos y **de la actividad económica que desarrolle el sujeto**, además que **de la actividad también va a depender si el contribuyente es o no responsable del impuesto a las ventas**, dejando el legislador a la discreción del funcionario de la administración tributaria la clasificación o reclasificación del contribuyente dentro de los diferentes grupos del artículo 908 del Estatuto Tributario y su inscripción como responsable o no del impuesto a las ventas. La palabra *micro-mercado* no existe según la RAE y dentro del lenguaje económico es una expresión de la mayor ambigüedad y sin un sentido unívoco, fácilmente la administración puede definir como mejor le convenga que es un *micro-mercado*, a diferencia por ejemplo de la expresión *minimercado*⁷¹, que si encuentra significado según la Real Academia y tiene un significado más concreto en la doctrina económica y en los empresarios, comerciantes y vendedores del común.

Según la jurisprudencia de la Corte Constitucional los elementos que configuran el principio de *reserva de ley* son “a saber: (i) *la necesaria representación popular en el establecimiento de los tributos*; (ii) ***la certeza del tributo, que implica la fijación clara y precisa de todos y cada uno de los elementos del mismo***; (iii) *la ausencia de soberanía fiscal en cabeza de las entidades territoriales*; y (iv) *la posibilidad de que las entidades territoriales, con base en su autonomía, regulen aspectos tributarios dentro del marco fijado por la ley*”⁷². (Negrilla fuera del texto original)

Así mismo el Tribunal Constitucional en **Sentencia C-030 de 2019** señaló que “*la ley debe fijar directamente los elementos esenciales del tributo, pero*

⁷¹ Minimercado; De *mini-* y *mercado*. 1. m. Ec., Guat., Par., Ur. y Ven.

Establecimiento comercial de pequeñas dimensiones donde se venden productos de alimentación y otros artículos de consumo diario. <https://dle.rae.es/minimercado>

⁷² Sentencia C-030 de 2019, M.P. Cristina Pardo Schlesinger.

no cualquier definición basta para satisfacer el principio de legalidad. Una abierta imprecisión en el diseño de la obligación implica que las autoridades encargadas de ejecutarla serán las llamadas a completar los vacíos o indeterminaciones de la regulación legal, con lo cual estas terminarían definiendo a su vez aspectos esenciales de los elementos constitutivos del gravamen cuyo establecimiento es competencia del Congreso. Por tanto, estos elementos deben fijarse de modo suficientemente claro y cierto”⁷³. (Negrilla fuera del texto original)

En este orden de ideas, se vulnera el principio de *legalidad y certeza tributaria* (art. 338 C.P.) por cuanto la expresión *micro-mercados* no permite dilucidar correctamente un elemento estructural del impuesto, además de innecesaria es manifiesta su falta de claridad y contenido unívoco, al punto que el operador jurídico, el funcionario administrativo y el particular pueden interpretar y dotar de diversos sentidos a la expresión contenida en la ley, por ejemplo, bien se puede interpretar la expresión como un mercado micro en el cual cabe cualquier actividad de mercado a nivel “micro”, pero inmediatamente llega la pregunta a que se refiere la expresión “micro”?, porque de una interpretación sistemática de la norma se llega a una confusión y es que los “*micro-mercados*” de que habla el legislador pueden gozar de los beneficios del régimen simple y no ser responsables del IVA hasta las 80 mil UVT, lo cual contrasta con la expresión “micro”, porque bien se podría según la norma hablar de *micro-mercados* de por ejemplo ingresos por 78 mil UVT, que siendo objetivos no tienen nada de “micro”.

En la **Sentencia C-060 de 2018**, la Corte reconoció que el principio de *legalidad tributaria* implica que “*la definición concreta de las obligaciones fiscales por parte de los órganos de representación popular permite a los ciudadanos conocer con meridiana exactitud el contenido de sus deberes económicos para con el Estado. A su vez, esta misma consecuencia está vinculada con la eficacia del derecho al debido proceso, en tanto la existencia de reglas precisas sobre la materia concurre en la previsibilidad de las decisiones de la administración y de los jueces, en caso de controversia sobre el alcance de la obligación tributaria*”⁷⁴. Así, se exige al Legislador que la norma tributaria deba anteceder la producción de las consecuencias normativas que prevé para efectos de que los sujetos pasivos no sean sorprendidos con el gravamen.

No resulta tampoco válido y por lo tanto resulta inconstitucional y contrario a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que esta expresión ambigua, elemento específico del hecho generador del tributo, se intente definir por la administración en uso de su facultad reglamentaria. Con buen criterio la Corte en **Sentencia C-585 de 2015** señaló que “*se violan los principios de legalidad y certeza tributaria cuando se delega a la administración elementos esenciales a las obligaciones tributarias sustantivas. En ese sentido, se infringe la Constitución cuando el Legislador confiere a las autoridades gubernamentales la competencia para definir uno de los elementos estructurales del tributo, salvo que se trate de aquellos casos en*

⁷³ *Ibidem*.

⁷⁴ Sentencia C-060 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

los que la administración define la tarifa de las tasas o contribuciones, pero bajo el método y el sistema establecido en la ley⁷⁵. En efecto la expresión desconoce varias subreglas dispuestas por el alto Tribunal ya que; **(i)** la expresión censurada no constituye ningún aspecto técnico o variable económica sujeta a actualización permanente para que su definición sea delegada mediante reglamento como efectivamente sucedió en el Decreto Reglamentario 1468 de 2019 que reglamentaba la inexecutable Ley de Financiamiento; **(ii)** la **noción de micro-mercado no tiene una contrapartida variable en la realidad económica** (por ejemplo, a precios, a valores, a índices de bursatilidad), lo que resulta en que su expresión concreta no le corresponda a la administración; **(iii)** la expresión censurada no constituye un dato técnico o económico cuya concreción no pueda realizarse por la misma ley, como sucede con variables que permitan la fijación de parámetros para la valoración de activos, avalúos catastrales, certificación de precios o índice de bursatilidad de acciones; **(iv)** no existe un parámetro objetivo y verificable que defina el marco para la acción de la administración y le permita definir un elemento específico del hecho generador del tributo.

En este sentido, se solicita respetuosamente a esta Corte Constitucional declarar inexecutable la expresión **micro-mercados** contenida en el artículo 74 de la Ley 2010 de 2019. De manera subsidiaria, y en caso de que esta Honorable Corporación no encuentre motivos para declarar la inconstitucionalidad de dicha expresión, se solicita se declare su exequibilidad condicionada, señalando la debida interpretación constitucional y aplicación que deberá realizarse de la misma.

VI. SEXTA SECCIÓN

En la tipificación de las conductas por *omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes y defraudación o evasión tributaria* de que habla el artículo 71 de la ley 2010 de 2019 se vulneran los principios y derechos constitucionales contenidos en los artículos 2, 29, 83, 113 y 250 superiores, así como el principio de proporcionalidad en su dimensión de *interdicción del exceso* como límites a las medidas adoptadas por el legislador penal. En este orden de ideas, el legislador omite los siguientes componentes en la norma de crecimiento económico; **i)** el elemento subjetivo del tipo; **ii)** la obligación de la DIAN de expresar en la solicitud de inicio de la acción penal los criterios de razonabilidad y proporcionalidad que fundamentan la misma; y **iii)** la expresión “*solo*” y sus consecuencias jurídicas en su párrafo 1º.

Para justificar los problemas jurídicos constitucionales que plantean los **cargos sexto a octavo**, la censura se ajustará a la siguiente metodología; **i)** principiará por un análisis de los delitos tributarios que tipifica la ley de crecimiento económico; **ii)** hará un breve repaso de la jurisprudencia

⁷⁵ Sentencia C-585 de 2015, M.P. María Victoria Calle Correa.

constitucional sobre el derecho fundamental al debido proceso y el principio de *legalidad*; *iii*) se referirá a la culpabilidad penal constitucionalizada; *iv*) relacionará el principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales como límites de la potestad normativa del legislador, *v*) identificará el alcance de la disposición acusada, así como las normas constitucionales que por múltiple omisión son objeto de limitación por esta; y *vi*) finalmente en este contexto, justificará la inconstitucionalidad de la medida por las omisiones señaladas.

6.1 Análisis de la norma demandada.

La nueva *Ley de Crecimiento Económico* que viene a reemplazar la inexecutable *Ley de Financiamiento*, en su artículo 71; *i*) modifica el antiguo delito de “*omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes*”, el cual tiene como supuesto de hecho y consecuencia jurídica, que “*el contribuyente que omita activos o declare un menor valor de los activos o declare pasivos inexistentes, en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, por un valor igual o superior a 5.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes, definido por liquidación oficial de la autoridad tributaria, incurrirá en prisión de 48 a 108 meses de prisión*”; *ii*) introduce el delito por “*defraudación o evasión tributaria*”, el cual prevé que “*siempre que la conducta no constituya otro delito sancionado con pena mayor, el contribuyente que, estando obligado a declarar no declare, o que en una declaración tributaria omita ingresos, o incluya costos o gastos inexistentes, o reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes por un valor igual o superior a 250 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 2.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, definido por liquidación oficial de la autoridad tributaria, será sancionado con pena privativa de la libertad de 36 a 60 meses de prisión*”.

La norma vigente, es decir la *Ley de Crecimiento Económico*, suprimió el elemento subjetivo del tipo en la descripción de la conducta por *omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes*, que requería que la conducta fuera dolosa, es decir que se exigía del contribuyente conocimiento de todos los elementos que integran el tipo objetivo del delito tributario y voluntad de realizarlos. En cuanto a la persecución penal de estos delitos tributarios, señala la norma de crecimiento económico que podrá iniciarse la acción penal “*por petición especial de del Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales, siguiendo criterios de razonabilidad y proporcionalidad*”, suprimiendo de manera similar a la hipótesis anterior las expresiones “solo” y “*expresados en la respectiva solicitud*” de la nueva redacción penal que trae esta norma de crecimiento económico.

Es importante aclarar que el pago de los montos debidos por el contribuyente, imposibilita el ejercicio de la acción penal, ya que como la norma lo expresa “*La acción penal se extinguirá cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes, siempre y cuando esté dentro del término para corregir previsto en el Estatuto Tributario y, en todo caso, realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias e intereses correspondientes*”.

6.2 Garantía constitucional al debido proceso como límite a las medidas adoptadas por el legislador penal.

Como se menciona en el *supra* 4.1, el poder legislativo está subordinado a límites y restricciones en el Estado Constitucional, y entre estos está el derecho fundamental y garantía al *debido proceso* (art. 29 C.P.), entendido como el conjunto de garantías que permiten la protección del individuo que se encuentra incurso en una actuación judicial o administrativa, y así lograr que sus derechos sean respetados. En este sentido la Corte Constitucional en **Sentencia C-163 de 2019**⁷⁶, señaló que “*el debido proceso no solo delimita un cauce de actuación legislativo dirigido a las autoridades sino que también constituye un marco de estricto contenido prescriptivo, que sujeta la producción normativa del propio Legislador*”, y en cuanto al órgano legislativo indicó que “*en este sentido, al Congreso le compete diseñar los procedimientos en todas sus especificidades, pero no está habilitado para hacer nugatorias las garantías que el Constituyente ha integrado a este principio constitucional*”.

En cuanto a los derechos y garantías constitucionales que comporta el derecho al debido proceso la jurisprudencia del Tribunal Constitucional a manera de reiteración en la menciona providencia, destacó que el sistema de garantías procesales presupone los derechos fundamentales a la *defensa* y de *acceso a la administración de justicia*, así como las garantías mínimas de *presentación, controversia y valoración probatoria* y que “*esto se hace efectivo cuando los servidores públicos a los cuales confía la Constitución la tarea de administrar justicia, ejercen funciones separadas de aquellas atribuidas al Ejecutivo y al Legislativo y la decisión se fundamenta en los hechos del caso y las normas jurídicas aplicables*”.⁷⁷ (Subrayado fuera del texto original)

Tipicidad penal y principio de legalidad.

Conforme la doctrina y jurisprudencia constitucional, se entiende por *principio de legalidad* (art. 29 C.P.) la obligación constitucional del legislador de crear infracciones y sanciones que contengan la descripción específica y detallada de las conductas que pueden ser sancionadas y del contenido sustancial de la sanción que el Estado, titular del *ius punendi*,

⁷⁶ Sentencia C-163 de 2019, M.P. Diana Fajardo Rivera.

⁷⁷ La Corte reitera las Sentencias C-980 de 2010, C-341 de 2014 y C--496 de 2015..

puede imponer a los destinatarios de la norma penal por la comisión de una o varias conductas, o la relación entre unas y otras.

En este orden de ideas, la Corte Constitucional ha identificado el contenido de dicho principio, el cual se identifica, en términos de la **Sentencia C-181 de 2016** por los siguientes elementos:

“i) la conducta sancionable debe estar descrita de manera específica y precisa, bien porque está determinada en el mismo cuerpo normativo o sea determinable a partir de la aplicación de otras normas jurídicas; ii) debe existir una sanción cuyo contenido material lo define la ley; y, iii) la obligatoria correspondencia entre la conducta y la sanción.”⁷⁸ Subrayado fuera del texto original)

En cuanto a su efectividad como garantía constitucional, en la misma providencia el alto Tribunal precisó que el principio de *legalidad* “materializa el derecho fundamental al debido proceso y garantiza la libertad individual y la igualdad de las personas ante la ley. Sus dimensiones encierran la reserva de ley, la irretroactividad de la ley penal salvo favorabilidad y la tipicidad o taxatividad, mediante las cuales evita la arbitrariedad o la intromisión indebida por parte de las autoridades penales que asumen el conocimiento y juzgamiento de las conductas típicas”.⁷⁹

Responsabilidad penal – fundamento constitucional.

La Constitución Política garantiza el debido proceso, la presunción de inocencia y la prohibición de cualquier forma de responsabilidad objetiva en materia penal (art. 29 C.P.), así, en su **Sentencia C-626 de 1996** dijo la Corte:

“Ni el Legislador ni los jueces pueden presumir la culpabilidad de nadie, puesto que toda persona se presume inocente mientras no se demuestre lo contrario en el escenario de un juicio regido por el debido proceso. En tal sentido, la aplicación de las sanciones previstas en la ley esta condicionada a la certeza de la responsabilidad subjetiva del procesado por el hecho punible que dio lugar al juicio, lo que implica la proscripción de cualquier forma de responsabilidad objetiva.”

(...)

⁷⁸ Sentencia C-181 de 2016, reiterando Sentencia C-343 de 2016.

⁷⁹ *ibidem*.

*En resumen, la jurisprudencia de esta Corporación estableció que la culpabilidad en materia penal debe interpretarse a la luz del artículo 29 de la Constitución, que establece un tránsito hacia el derecho penal del acto y no de autor. En ese entendido, la valoración de la culpabilidad recae sobre actos exteriores del ser humano y no sobre aspectos de su fuero interno, el juicio de reproche debe ser adscrito a la conducta del actor y constituye el fundamento de la proporcionalidad de la pena a imponer.*⁸⁰ (Subrayado fuera del texto original)

Como se expondrá *infra*, el legislador rebasa el amplió margen de configuración en materia penal y procesal que el constituyente le confía, restringiendo principios, derechos y garantías de orden constitucional en la tipificación de conductas de orden tributario.

Los principios de razonabilidad y proporcionalidad en materia penal.

Los derechos fundamentales son el límite a la libertad de configuración del legislador penal, en este sentido el principio de proporcionalidad dota estas garantías y derechos constitucionales de fuerza vinculante, prohibiendo la adopción de medidas de carácter punitivo que sean desmesuradas y lesivas, y que terminen por inventar a la administración a excesos y desequilibrios en el ejercicio del poder público.

En cuanto al principio de proporcionalidad como *prohibición de exceso*, la Corte Constitucional a manera de reiteración en su **Sentencia C-108 de 2017**, señaló que la proporcionalidad como límite a la actividad del Legislador en la tipificación de los delitos exige que el reproche penal se realice sobre conductas que vulneran efectivamente bienes jurídicos de suficiente relevancia para el ordenamiento jurídico, en este sentido dijo la Corte:

“el principio de proporcionalidad o 'prohibición de exceso', deducido jurisprudencialmente de los artículos 1° (Estado social de derecho, principio de dignidad humana), 2° (principio de efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución), 5° (reconocimiento de los derechos inalienables de la persona), 6° (responsabilidad por extralimitación de las funciones públicas), 11 (prohibición de la pena de muerte), 12 (prohibición de tratos o penas

⁸⁰ Sentencia C-626 de 1996, M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

cruelles, inhumanos o degradantes), 13 (principio de igualdad) y 214 de la Constitución (proporcionalidad de las medidas excepcionales) ”⁸¹.

Y en el mismo orden de ideas, agregó que en este ámbito de configuración normativa es imperioso para el legislador considerar:

“(i) la importancia del bien jurídico tutelado; (ii) la gravedad de la amenaza o ataque a ese bien jurídico; (iii) el ámbito diferenciado (dolo o culpa) de responsabilidad subjetiva del infractor; (iv) la actitud procesal del imputado. ”⁸²

En la misma providencia el alto Tribunal Constitucional reitera que el Legislador penal goza de discrecionalidad para punir distintas conductas, siempre y cuando tenga razones que *“se fundamenten en criterios de razonabilidad y proporcionalidad que atiendan una valoración objetiva de elementos tales como, la mayor o menor gravedad de la conducta ilícita, la mayor o menor repercusión que la afectación del bien jurídico lesionado tenga en el interés general y en el orden social, así como el grado de culpabilidad, entre otros”⁸³*. Así mismo señala que *“el respeto del principio de proporcionalidad (en abstracto) le impone al legislador el deber de configurar el sistema de penas de tal forma que permita al juez ajustar la sanción de acuerdo con las variaciones que puedan concurrir en el caso concreto tanto en lo relativo al grado de afectación del bien jurídico tutelado, como en lo concerniente a los elementos para la estructuración de la responsabilidad”*

Finalmente, como se reiteró en la **Sentencia C-259 de 2016** los principios de razonabilidad y proporcionalidad como límites a los criterios utilizados por el legislador penal conducen a ponderar los fines que persigue la tipificación del delito con los principios, derechos y garantías que emanan de la Carta. Concretamente dijo la Corte:

“De esta manera la racionalidad y proporcionalidad que enmarcan el ejercicio de la potestad de configuración del legislador, sirven de garantía de las libertades que consagra el ordenamiento constitucional, pues permite controlar que el ejercicio del poder punitivo se desborde y sea utilizado para fines distintos a la preservación del orden público y social y la convivencia pacífica, se

⁸¹ Reiterando la Sentencia C-070 de 1996.

⁸² Esta *ratio* es reiterada en la Sentencia C-290 de 2019.

⁸³ Reiterando Sentencia C-1404 de 2000.

sancionen conductas irrelevantes o se fijen consecuencias punitivas que no correspondan con la entidad del bien jurídico que se busca proteger con el tipo penal.

En virtud de estos principios en las normas penales sustantivas debe existir una relación de proporcionalidad y necesidad entre la conducta censurada, la forma en que se penaliza, la finalidad de prevención especial y general, y de represión que persigue la tipificación y la consecuencia punible de su realización, de modo que guarde una relación de equivalencia con la gravedad del comportamiento.”⁸⁴

En conclusión, aun cuando el legislador goza de un amplio margen de configuración en materia penal y fiscal, su ejercicio tiene como límite el principio de proporcionalidad y la efectividad de los derechos fundamentales.

6.3 Omisión múltiple en la tipificación de conductas de orden tributario.

Conforme la regla de la **sentencia C-833 de 2013**⁸⁵, esta censura identifica tres ingredientes por los cuales la norma acusada por omisión legislativa relativa no se ajusta al orden superior. En este orden de ideas, pasa a justificar los **cargos sexto a octavo**:

1. Cargo sexto – omisión del tipo subjetivo⁸⁶.

⁸⁴ Sentencia C-259 de 2016 reiterando la Sentencia C-368 de 2014.

⁸⁵ “En ese orden de ideas, esta Corporación ha establecido que, además de los requisitos de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia, para evaluar la procedencia de cargos por omisión legislativa relativa el demandante debe satisfacer unas cargas argumentativas específicas, a saber:

(i) exista una norma sobre la cual se predique necesariamente el cargo; (ii) que la misma excluya de sus consecuencias jurídicas aquellos casos que, por ser asimilables, tendrían que estar contenidos en el texto normativo cuestionado, o que el precepto omita incluir un ingrediente o condición que, de acuerdo con la Constitución, resulta esencial para armonizar el texto legal con los mandatos de la Carta; (iii) que la exclusión de los casos o ingredientes carezca de un principio de razón suficiente; (iv) que la falta de justificación y objetividad genere para los casos excluidos de la regulación legal una desigualdad negativa frente a los que se encuentran amparados por las consecuencias de la norma; y (v) que la omisión sea el resultado del incumplimiento de un deber específico impuesto por el constituyente al legislador. Además de los anteriores criterios, en algunos pronunciamientos la Corte ha precisado que también es menester tener en cuenta: (vi) si la supuesta omisión emerge a primera vista de la norma” propuesta, o (vii) si se está más bien, ante normas completas, coherentes y suficientes, que regulan situaciones distintas. (Sentencia C-833 de 2013, M.P. María Victoria Calle Correa)

⁸⁶ El tipo de injusto no está compuesto de sólo elementos objetivos de naturaleza descriptiva o normativa. La gran aportación de la *teoría final de la acción* (cfr. *supra* capítulo II) consistió en

El legislador en la redacción del artículo 71 de la Ley 2010 de 2019 que modifica el Capítulo 12 del Título XV de la Ley 599 vulnera por omisión legislativa relativa el artículo 29 superior, cuando en la descripción típica de las conductas por *omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes y defraudación o evasión tributaria* omite el elemento subjetivo del tipo, el dolo, es decir que el sujeto activo de la conducta punible debe tener conocimiento de todos los elementos que integran el tipo objetivo y voluntad de realizarlos.⁸⁷

La inexecutable *Ley 1943 de Financiamiento* en su artículo 63 establecía el *dolo* como elemento subjetivo del tipo en la conducta por *omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes*⁸⁸, *contrario sensu* el legislador decidió transitar por los peligrosos campos de la responsabilidad objetiva al eliminar de la descripción típica del artículo 71 de la *Ley 2010 de Crecimiento Económico* este elemento subjetivo de la estructura típica, creando así una restricción al derecho fundamental del contribuyente al *debido proceso* (art. 29 C.P.), específicamente desconociendo los principios de; *i) prohibición de responsabilidad objetiva* en materia penal; *ii) presunción de inocencia*; *iii) legalidad*; *iv) proporcionalidad* en su variante de *prohibición de exceso*; y *v)*

demostrar que la acción u omisión subsumible en el tipo no es un simple proceso causal ciego, sino un proceso causal dirigido por la voluntad hacia un fin. De ahí se desprende que, en el ámbito de la tipicidad, deba tenerse en cuenta el contenido de esa voluntad (determinación del fin, selección de medios, previsión de los efectos concomitantes, e.t.c). Por eso el tipo de injusto tiene una vertiente objetiva (el llamado *tipo objetivo*) como una subjetiva (el llamado *tipo subjetivo*). En la primera se incluyen todos aquellos elementos de naturaleza objetiva que caracterizan objetivamente el supuesto de hecho de la norma penal, o tipo penal (el sujeto activo, la conducta, las formas y medios de la acción, el resultado, la relación de causalidad y los criterios para imputar objetivamente el resultado de la conducta, el objeto material, etc.). En la segunda, el contenido de la voluntad que rige la acción (fin, selección de medios y efectos concomitantes). FRANCISCO MUÑOZ CONDE, *TEORÍA GENERAL DEL DELITO*, Bogotá, Edit., Temis, 2018. Págs 51-63.

⁸⁷ En cuanto al tipo subjetivo en los delitos fiscales es interesante la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español al indicar que “*aunque el Tribunal Constitucional ha declarado reiteradamente que lo que es objeto de acusación y en su caso de condena no es tanto un delito como un factum ello no significa necesariamente que solo haya de atenderse a los aspectos objetivos de los tipos delictivos: la descripción objetiva de los arts. 316 y 317 CP es la misma, pero lo que diferencia a ambos tipos penales es que el art. 316 exige una conducta dolosa, según se desprende a contrario sensu del art. 12 CP en tanto que el art. 317 CP queda circunscrito a los supuestos de imprudencia grave. La concurrencia de dolo o imprudencia en el sujeto activo del delito constituye por tanto un factum que ciertamente no podrá ser objeto de prueba directa pero sí de una inferencia razonada y fundada sobre la base de otras circunstancias concurrentes en los hechos y la exigencia de dolo en el art. 316 CP y de imprudencia en el 317 CP determina que aquél no sea un hecho homogéneo respecto de éste y en consecuencia que tampoco desde la perspectiva del concepto de homogeneidad la demanda carezca*” (Sentencia 75/2003, de 26 de abril).

⁸⁸ http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1943_2018_pr001.html#63

apartándose del precedente del Tribunal Constitucional cuando se desconoce que “*ni el legislador ni los jueces pueden presumir la culpabilidad de nadie, puesto que toda persona se presume inocente mientras no se demuestre lo contrario en el escenario de un juicio regido por el debido proceso*”⁸⁹ desconociendo que “*la aplicación de las sanciones previstas en la ley está condicionada a la certeza de la responsabilidad subjetiva del procesado por el hecho punible que dio lugar al juicio, lo que implica la proscripción de cualquier forma de responsabilidad objetiva*”.⁹⁰

A) Presunción de inocencia - prohibición de responsabilidad objetiva en materia penal.

El legislador viola las máximas *nulle pena sine culpa* y *presunción de inocencia* (art. 29 C.P.) cuando omite los elementos subjetivos del tipo en la descripción de las conductas de que habla el artículo 71 de la ley 2010 de 2019. Como se mencionó en el *supra* 6.1 el legislador en el precario debate que culminó con la promulgación de la *Ley de Crecimiento Económico* eliminó este elemento dentro de la estructura típica del delito por *omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes*, decidiendo ir en contra del orden superior, donde si bien la Corte Constitucional ha declarado ajustado a la Carta algunas presunciones de culpa en materia tributaria⁹¹, prohíbe cualquier tipo de responsabilidad objetiva en materia penal al ser una afectación directa a la dignidad humana y al principio de *presunción de inocencia*.⁹²

B) Principio de legalidad de los delitos y la penas.

⁸⁹ Sentencia C-181 de 2016, reiterando Sentencia C-626 de 1996.

⁹⁰ *Ibidem*.

⁹¹ “es indudable que en virtud de la presunción de inocencia, (...) corresponde al Estado y, en particular a la administración tributaria, probar que la persona no ha cumplido con su deber de presentar la declaración tributaria para poder imponer las sanciones previstas por la ley. Ahora bien, (...) ¿es también necesario, en virtud de la presunción de inocencia y del principio nulla poena sine culpa, que el Estado deba probar que la persona efectuó tal conducta omisiva de manera culpable? O, en este campo, ¿la ruptura del deber constitucional y legal puede constituir una base suficiente que permita a la ley presumir la culpabilidad de aquella persona a quien la administración ya ha demostrado fácticamente que no presentó la declaración fiscal en los términos establecidos por la ley? (...) teniendo en cuenta que las sanciones impuestas en caso de no presentación de la declaración tributaria son de orden monetario, que el cumplimiento de este deber es esencial para que el Estado pueda cumplir sus fines, y conforme al principio de eficiencia, la Corte considera que una vez probado por la administración que la persona fácticamente no ha presentado su declaración fiscal, entonces es admisible la ley presuma que la actuación ha sido culpable, esto es, dolosa o negligente”(negrillas no originales): Corte Constitucional, sentencia C-690/96.

⁹² Cf. *Supra* 6.2.

Se vulnera el principio de *legalidad* (art. 29 C.P.) como límite a las medidas adoptadas por el legislador penal, cuando este de manera arbitraria crea infracciones y sanciones que no contienen la descripción específica y detallada de las conductas que pueden ser sancionadas. Como se menciona *supra*, el legislador de manera irrazonable y desproporcionada con el contribuyente elimina el elemento subjetivo en la nueva descripción típica que trae el artículo 71 de la ley 2010 de 2019. En conclusión, se vulnera este principio porque la conducta sancionable no está descrita de manera específica y precisa⁹³.

C) Principio de proporcionalidad - prohibición de exceso.

Si bien existe una relación fáctica entre el medio (tipificar conductas de carácter tributario) y el fin buscado por el legislador penal (tutelar la Hacienda Pública como bien jurídico)⁹⁴, la omisión del tipo subjetivo se torna irrazonable y desproporcionada con el contribuyente, ya que; *i*) crea una restricción sobre los derechos fundamentales al *debido proceso* y a la *libertad general de acción* que no es potencialmente adecuada ni idónea para reprimir el delito; *ii*) la omisión del tipo subjetivo no solo es una medida innecesaria, sino prohibida por el orden constitucional, *iii*) la omisión del tipo subjetivo es abiertamente desproporcionada en *stricto sensu*, como se dijo *supra* no solo degenera el medio al tornarlo injusto, sino que afecta principios, garantías y derechos de orden constitucional en mayor proporción que los principios que pretende satisfacer.

En este orden de ideas, se solicita respetuosamente a este Tribunal Constitucional declarar exequible el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019, en el entendido de que “*para estos delitos tributarios el tipo subjetivo se configura con el dolo, es decir que el sujeto activo de la conducta punible debe tener conocimiento de todos los elementos que integran el tipo objetivo y voluntad de realizarlos*”.

⁹³ Sentencia C-181 de 2016, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

⁹⁴ En suma, se busca proteger el debido y buen recaudo de las obligaciones de carácter fiscal, en este caso concreto el recaudo del impuesto a la renta y complementarios. El bien jurídico según MUÑOZ CONDE, tesis a la cual adherimos, corresponde a la protección en dos sentidos: el relativo a que la carga tributaria se haga de acuerdo con los modos y formas fijados por la ley, y en tratándose del delito de defraudación tributaria, la lesión a la correcta recaudación de los tributos. CASTRO CUENCA, CARLOS G. Coordinador, Autores Varios, *Manual de Derecho Penal Tomo II*, Bogotá, Edit., Temis, 2019. Pág. 300.

2. Omisión de la obligación de la DIAN de expresar en la solicitud de inicio de la acción penal los criterios de razonabilidad y proporcionalidad que fundamentan la misma.

El legislador en la redacción del artículo 71 de la Ley 2010 de 2019 que modifica el Capítulo 12 del Título XV de la Ley 599 vulnera por omisión legislativa relativa los artículos 113 y 250 superior cuando omite la obligación de la DIAN de expresar en la solicitud de inicio de la acción penal los criterios de razonabilidad y proporcionalidad que fundamentan la misma.

La inexequible *Ley 1943 de Financiamiento* en su artículo 63 establecía que “*la acción penal solo podrá iniciarse previa solicitud del Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales, siguiendo criterios de razonabilidad y proporcionalidad, expresados en la respectiva solicitud*”, *contrario sensu* el legislador en la redacción del artículo 71 de la *Ley 2010 de Crecimiento Económico* omite que dichos criterios de razonabilidad y proporcionalidad deben ir expresados en dicha solicitud, es decir el legislador penal de manera irrazonable y desproporcionada omite que la solicitud material para que se inicie la acción penal debe expresar los criterios en términos de razonabilidad y proporcionalidad que motivan la misma, creando una restricción al contribuyente y los principios de *separación de los poderes, colaboración armónica de los órganos del Estado y legalidad en el ejercicio de la acción penal* (arts. 115 y 250 C.P.), ya que si el director de la DIAN o la autoridad competente, o su delegado o sus delegados especiales no deben expresar en la solicitud los mencionados criterios de razonabilidad y proporcionalidad que motivan dicha decisión, se entrega enteramente a la discreción de un órgano de la administración la facultad de iniciar la acción penal. Una cosa es que “*el requisito de procedibilidad que prevé la norma no dispone una facultad discrecional en favor de la DIAN que limite, por tanto, la competencia constitucional para investigar de oficio los delitos tipificados*” como se menciona en Sentencia **C-557 de 2019**⁹⁵ y otra cosa es que el legislador decida omitir de la nueva redacción que los criterios de razonabilidad y proporcionalidad que fundamentan esa facultad deben ir expresados en dicha solicitud, sin este requisito expreso la facultad se degenera en arbitraria, discrecional y caprichosa.

⁹⁵ Sentencia C-557 de 2019, M. P. Carlos Bernal Pulido.

A) Principios de separación de los poderes, colaboración armónica y legalidad de la acción penal.

Por las características técnicas de los delitos tributarios, la **Sentencia C-557 de 2019** declaró ajustado al orden constitucional la solicitud de la DIAN en términos de razonabilidad y proporcionalidad como requisito procesal para que la Fiscalía General de la Nación pueda dar inicio a la acción penal en los términos de que hablaba el artículo 63 de la ley 1943 de 2018. Por la importancia de los razonamientos de la parte motiva en el caso concreto se transcribirán *in extenso*. Dijo la Corte en aquella ocasión:

“La solicitud previa a la DIAN o a la autoridad tributaria competente constituye una medida idónea para alcanzar estas finalidades. En efecto, el ejercicio de “la acción penal de delitos con un contenido de rigor técnico tributario como los previstos por las normas enunciadas, [...] suponen necesariamente una actuación administrativa por parte de la autoridad tributaria y un pronunciamiento expreso de liquidación oficial de un mayor valor del impuesto a cargo”. Como señalaron varios de los intervinientes, este requisito de procedibilidad obedece al carácter especial y técnico de los tipos penales que regula. Solo es posible comprobar que las conductas de los contribuyentes darían lugar a la configuración de los delitos previstos en el artículo 63 sub examine, a partir del agotamiento previo del proceso administrativo en el que la DIAN o la autoridad tributaria competente verifique el incumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales o formales. Esto es, por ejemplo, que dichas entidades determinen que el contribuyente incluyó la totalidad de los activos en las declaraciones tributarias o que no incluyó costos o gastos inexistentes respecto de los activos declarados, entre otros.

La medida legislativa es proporcional. A pesar de que el artículo 63 sub examine prevé un requisito de procedibilidad para el ejercicio de la acción penal consistente en la solicitud previa del Director de la DIAN o la autoridad competente, la norma no otorga una facultad discrecional en favor de la DIAN que limite, por tanto, la competencia constitucional de la Fiscalía General de la Nación para investigar de oficio los delitos tipificados por el mismo. Esto, en atención a tres razones. Primero, la solicitud para iniciar la acción penal (a cargo de la Fiscalía General de la Nación) procede (a) luego de un proceso administrativo de fiscalización o liquidación oficial y (b) una vez se ha comprobado, por medio de dicho trámite, que el contribuyente

incumplió las obligaciones tributarias. Segundo, la solicitud previa del Director de la DIAN o la autoridad tributaria competente para iniciar la acción penal garantiza “varios mandatos constitucionales”. Por un lado, satisface el principio de colaboración armónica entre los distintos órganos del Estado (artículo 113 de la Constitución), por cuanto dispone que la Fiscalía General de la Nación debe adelantar el ejercicio de la acción penal, a partir de la determinación del incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente por parte de la DIAN, entidad encargada de la verificación y la fiscalización de las obligaciones tributarias. Por el otro, respeta el principio de legalidad de la acción penal, en la medida en que conserva la titularidad en el ejercicio de la acción penal en cabeza de la Fiscalía (artículo 250 de la Constitución). Tercero, la autoridad tributaria competente, bien sea la DIAN o la respectiva entidad territorial, según se trate de un asunto de nivel nacional o territorial, tiene la obligación de denunciar, ante la Fiscalía General de la Nación, la comisión de cualquier delito del que tenga conocimiento, en los términos prescritos por el artículo 67 de la Ley 906 de 2004.”

En este orden de ideas, se vulneran los principios constitucionales de *separación de los poderes, colaboración armónica y legalidad en la acción penal* (arts. 113 y 250 C.P.), y la *ratio decidendi* de la **Sentencia C-557 de 2019** de la Corte Constitucional cuando el legislador penal de manera irrazonable y desproporcionada omite que la solicitud material para que se inicie la acción penal debe expresar los criterios que en términos de razonabilidad y proporcionalidad motivan la misma. La censura entiende que si la Corte en la mencionada providencia concluyó que el legislador desarrollaba el principio de *colaboración armónica* otorgando dicha facultad a la DIAN, es contrario al precedente constitucional que este legislador económico abuse de su poder de configuración y omita en la nueva redacción del artículo 71 de la Ley 2010 de manera injustificada que para que la administración tributaria pueda promover la acción penal, en la solicitud deben ir expresados los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, que motivan a la DIAN para sospechar de la comisión de un delito, es decir la DIAN tiene la obligación de examinar en sede administrativa si la conducta del contribuyente es susceptible o no de generar responsabilidad penal, lo cual únicamente se da mediante un estudio de la situación donde no se examinen únicamente los elementos objetivos del tipo, sino como se menciona *supra*, su elemento subjetivo.

B) Razonabilidad y proporcionalidad.

Si bien existe una relación fáctica entre el medio (tipificar conductas de carácter tributario) y el fin buscado por el legislador penal (tutelar la Hacienda Pública como bien jurídico), este omite la obligación de la autoridad tributaria de expresar en la solicitud de inicio de la acción penal los criterios de razonabilidad y proporcionalidad que fundamentan la misma. Dicha omisión resulta irrazonable y desproporcionada con el contribuyente, en efecto; *i)* está prohibida por los mandatos constitucionales de *separación de los poderes, colaboración armónica y legalidad en la acción penal*; *ii)* no es potencialmente adecuada ni idónea para reprimir el delito; *iii)* fue innecesaria su omisión en la nueva redacción para alcanzar los fines valiosos de que habla el legislador; *iv)* la medida es desproporcionada en *stricto sensu* al crearse una desconexión entre medios y fines por degenerar directamente en un exceso prohibido que lesiona principios de orden constitucional en mayor proporción que los principios que pretende satisfacer.

En este orden de ideas, se solicita respetuosamente a esta Corte Constitucional declarar exequible el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019, en el entendido que *“la acción penal se iniciará siempre y cuando en la solicitud que haga la autoridad tributaria estén consignados los criterios de razonabilidad y proporcionalidad que indiquen porqué se tienen indicios de que el contribuyente incurrió en una conducta contra la Hacienda Pública y tendente al fraude en el recaudo de impuestos”*.

3) Omisión de la expresión “solo” y de sus consecuencias jurídicas en la redacción del párrafo 1º del artículo 71 de la ley 2010 de 2019.

Contrario a los mandatos de *seguridad jurídica* (art. 2º C.P.), *colaboración armónica de los poderes* (art. 113 C.P), *buena fe y confianza legítima* (art. 83 C.P.), así como de la *ratio decidendi* de la **Sentencia C-557 de 2019**, el legislador omite la expresión “solo” de la redacción del artículo 71 de la ley 2010 de 2019, específicamente en su párrafo 1º, lo que a juicio de la censura objetivamente conduce a una interpretación amplia de la norma donde se entiende que estos delitos tributarios son perseguibles también de oficio o por denuncia ciudadana y no solamente por el requerimiento del director de la DIAN o la autoridad competente, o su delegados o delegados especiales, lo que contradice la singular configuración del hecho típico, ya que como es bien sabido por la Doctrina, estos tipos de delitos fiscales se ponen de manifiesto en un procedimiento donde la administración tributaria haya revisado y liquidado un mayor valor del impuesto a cargo del contribuyente.

En igual sintonía la Corte Constitucional en la mencionada providencia, cuando expresa que es idóneo, necesario y proporcional en *stricto sensu* que la posible comisión de un delito fiscal se ponga de manifiesto en este tipo de procedimientos de la administración, “*primero, por cuanto promueve la cooperación entre la DIAN y la Fiscalía General de la Nación. Por un lado, la DIAN, en ejercicio de sus facultades legales de fiscalización y verificación, es la entidad que verifica ex ante el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustanciales. Por el otro, la Fiscalía General de la Nación es el órgano “obligad[o] a adelantar el ejercicio de la acción penal y realizar la investigación de los hechos que revistan las características de un delito” cuando la DIAN le comuniqué acerca de la configuración del referido incumplimiento. Lo segundo, porque la norma conserva la titularidad de la acción penal en cabeza de la Fiscalía General de la Nación. Esto, toda vez que reafirma que la Fiscalía General de la Nación es la titular para ejercer la acción penal, sin perjuicio del proceso administrativo en el que la DIAN determine el incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente.*”⁹⁶

Seguridad jurídica y principios de buena fe y confianza legítima.

Lo anterior también resulta relevante en el ámbito temporal de la acción penal, ya que si la administración tributaria en desarrollo del mandato de *colaboración armónica* (art. 113 C.P.) cuenta con la facultad de que habla el párrafo 1º del artículo 71 de la Ley 2010 de 2019, lo más ajustado al orden constitucional es que si esta decide ventilar la controversia en la jurisdicción penal, por las características propias y técnicas de este tipo de delitos fiscales, únicamente pueda hacerlo dentro del término de firmeza de las declaraciones tributarias (3 años) y no dentro del término general de prescripción para este tipo de delitos (5 años), ya que en el caso de que la persecución se inicie una vez la declaración ha quedado en firme, estaríamos ya no ante una obligación tributaria determinada *ex lege*, sino *ex delicto*, lo que vulnera los mandatos superiores de; *i) buena fe* (art. 86 C.P.), entendida en este caso como la confianza legítima que tiene el contribuyente respecto de la firmeza de su declaración tributaria y del respeto de la autoridad ante esa situación consolidada; y *(ii) de seguridad jurídica del ciudadano* (art. 2º C. P.) respecto de la protección de los derechos del contribuyente, entendida como la predictibilidad razonable de las decisiones de la autoridad tributaria en la resolución de conflictos.

⁹⁶ *Ibidem.*

En síntesis, estos delitos tributarios únicamente pueden ser perseguibles penalmente cuando se agote la vía de discusión del impuesto en sede administrativa, es decir que para que la administración tributaria pueda hacer uso de la petición especial de que habla el parágrafo 1º, entendida esta como el medio legalmente establecido para transmitir la *notitia criminis*, debe realizar los actos de liquidación de que hablan los artículos 697 y subsiguientes del Estatuto Tributario. El derecho penal obra como *ultima ratio* en las sociedades civilizadas, en su improvisación y necesidad de recursos el legislador no puede obviar el orden constitucional, los derechos fundamentales y el principio de proporcionalidad como límites al *ius punendi* y al *ius imperii* del Estado en la fijación de penas y tributos, límites que no se pueden flanquear únicamente con los pobres criterios de aumentar el recaudo o para subsanar errores y omisiones de la administración a la hora de determinar obligaciones en cabeza del contribuyente. Por estas consideraciones, al *petitum* con que finalizará este cargo octavo se incluirá la expresión “*dicha solicitud únicamente puede hacerse dentro del término de firmeza de las declaraciones tributarias*”, como elemento omitido por el legislador a integrar en el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019, y que por economía y por conexión con la omisión relativa de la expresión “*solo*” en su parágrafo 1º, no se formulará como cargo independiente.

En este orden de ideas, se solicita respetuosamente a este Tribunal Constitucional que declare exequible el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019, en el entendido que “*La acción penal solo podrá iniciarse previa solicitud del Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales, siguiendo criterios de razonabilidad y proporcionalidad, expresados en la respectiva solicitud*” y que “*dicha solicitud únicamente podrá realizarse dentro del término de firmeza de las declaraciones tributarias*”.

VII. SEPTIMA SECCIÓN – ADMISIBILIDAD DE LA DEMANDA

7.1 Competencia.

La Corte Constitucional es competente para conocer esta demanda en virtud del artículo 241 de la Constitución Política de Colombia por medio del cual se “*confía la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución en los escritos y precisos términos de este artículo*”, y que conforme su numeral cuarto (4to) le otorga la función de “*decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes, tanto*

por su contenido material como por vicios de procedimiento en su formación”.

7.2 Cosa juzgada constitucional.

No existe cosa juzgada en el presente caso, hasta la fecha la Corte Constitucional no se ha pronunciado sobre la constitucionalidad de las normas demandadas en los términos de esta acción constitucional, por lo cual procede un pronunciamiento de fondo al respecto.

7.3 Procedimiento constitucional.

El trámite que debe seguir la presente demanda es el señalado en el Decreto 2067 de 1991, la jurisprudencia constitucional y las demás normas que complementan este tipo de procedimientos constitucionales durante la emergencia sanitaria.

7.4 Principio Pro Actione.

Se considera que la presente demanda constitucional es apta y cumple con los requisitos formales y sustanciales para su admisión y trámite, ya que las razones expuestas son *claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes*, cumpliéndose las cargas argumentales propias que exige este tipo de control constitucional abstracto y específicas en los cargos por omisión legislativa relativa de acuerdo a los criterios fijados por la jurisprudencia constitucional.

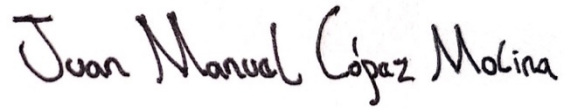
En caso de que la honorable Corte Constitucional no considere que sea así, se le solicita respetuosamente a la magistratura actuar en aplicación del *principio pro actione*⁹⁷.

7.5 Domicilio y notificaciones del accionante.

- **Dirección:** Pereira – Risaralda; Carrera 6 # 41-20, piso 2.
- **Teléfono celular:** 3155208394.
- **Correo electrónico:** juan-lopez1510@hotmail.com

⁹⁷ Véase las Sentencias C-087 de 2019, C- 291 de 2015, C-767 de 2014 y C-1052 de 2001 entre otras.

De los señores Magistrados,

A handwritten signature in dark ink, reading "Juan Manuel López Molina". The script is cursive and fluid, with the first letters of each word being capitalized and slightly larger.

JUAN MANUEL LÓPEZ MOLINA.
C.C. 1113648201 de Palmira.